الفحص الضريبى
والمنازعات الضريبية
فى
محاسبة وربط الضريبة الموحدة

دكتور
أمين السيد أحمد لطفى
استاذ م المحاسبة بجامعة القاهرة
زميل جمعية الضرائب المصرية
عضو جمعية الضرائب الدولية
زميل جمعية المحاسبين القانونيين
محاسب ومراجع قانونى

القاهرة
١٩٩٥
دار النهضة العربية

مقدمه

فى إطار الإتجاه نحو الإصلاح الضريبى فى مصر صدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والخاص بالضرائب على الدخل ، حيث تم الإشاره إلى هذا القانون بإعتباره يتناول الضريبه الموحده على دخل الأشخاص الطبيعيين ـ تمشيا مع هذا الإتجاه ـ فقد عمد المؤلف إلى تناول عدة موضوعات هامه مرتبطه بعديد من الجوانب المحاسبيه فى مجال تحديد وربط الضريبه الموحده على الممولين .

حيث إهتم المؤلف فى الجزء الأول بدراسة إطار الضريبه الموحده فى مصر ـ مقارنة ـ بالتشريعات المقارنه الأخرى فى الولايات المتحده الأمريكيه والمملكه المتحده وفرنسا ، من حيث نطاق سريان الضريبه الموحده ونظم تحديد وعائها والإعفاءات وهيكل الأسعار المرتبط بها ، والأنشطه التجاريه والصناعيه الخاضعه والمعفاه منها .

كما إهتم المؤلف أيضا بدراسة موضوع هام يرتبط بإلتزامات وحقوق الممولين ومصلحة الضرائب فى ظل الضريبه الموحده ، كذلك فقد تم دراسة سياسات فحص الضريبى ومراحله وطرقه ، وأيضا تم دراسة كيفية الفحص ومناقشة بنود الحسابات الختاميه (حسابات التشغيل وحسابات المتاجره والإستغلال وحساب الأرباح والخسائر) والميزانيه العموميه ، كذلك فقد تناول إعداد تقرير الفحص الضريبى (مذكرة الفحص) بهدف إبراز نتائج عملية الفحص الضريبى وقد تم إختتام هذا الجزء بدراسه تطبيقيه على أحد المنشآت بهدف تحديد مشاكل الفحص الضريبى ودراسة نتائجه .

أما الجزء الثالث فقد تناول موضوع ربط الضريبه والمنازعات الضريبيه بين الممولين ومصلحة الضرائب فى ظل الضريبه الموحده وقد تضمن هذا الجزء ستة موضوعات فرعيه ، حيث تم دراسة الإعتبارات الهامه المرتبطه بربط الضريبه الموحده على الممولين ، ومراحل الإخطار بعناصر ربط الضريبه والإعتراض أو الطعن عليها ، كذلك فقد تم التركيز على طبيعة ومراحل نظر المنازعات الضريبيه أمام اللجان الداخليه أو لجان الطعن أو لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، أيضا تم التركيز على نظر تلك المنازعات أمام المحاكم الإبتدائيه أو الإستئناف أو النقض

وأخيرا تم دراسة موضوع التقادم الضريبي لأهميته في مجال المحاسبه على الضريبه الموحده .

وقد إهتم المؤلف عند إعداده لهذا الكتاب أن يكون مقررا دراسيا لمادة المحاسبه الضريبيه على أرباح الأنشطه التجاريه والصناعيه ـ هذا من ناحيه ، أما الأخرى فهو موجه إلى كل من يرغب في الإطلاع على موسوعة تجمع بين الناحيتين النظريه والعمليه في مجال الضريبه الموحده .

وقد راعى المؤلف أن يكون أسلوب تناول موضوعات هذا الكتاب متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقه وعدم التعقيد والبعد عن الشكليه والتقليد من جهه ، ومن جهه أخرى فقد إرتكزت موضوعات المؤلف على مزج العلم المحاسبي بالمحاسبه المهنيه ، حتى يرتقي العمل المهني عن طريق إضافة العلم للمارسه التطبيقيه ، وفي ذات الوقت تحديد ما يجب أن يضاف من خبرات العمل الميداني إلى العلم .

وختاما يأمل المؤلف أن يكون قد شارك في توفير أساسي علمي وتفسير تطبيقي واضح في مجال المحاسبه عن الضريبه الموحده .

أسأل الله العلي القدير أن يتم فضله وأن يفتح باب رحمته وعلمه النافع - إنه نعم المولى ونعم النصير ....

المؤلف

د . أمين السيد أحمد لطفي

أستاذ م . المحاسبه بجامعة القاهره

محتويات الكتاب

الموضوع	الصفحه

محتويات الكتاب

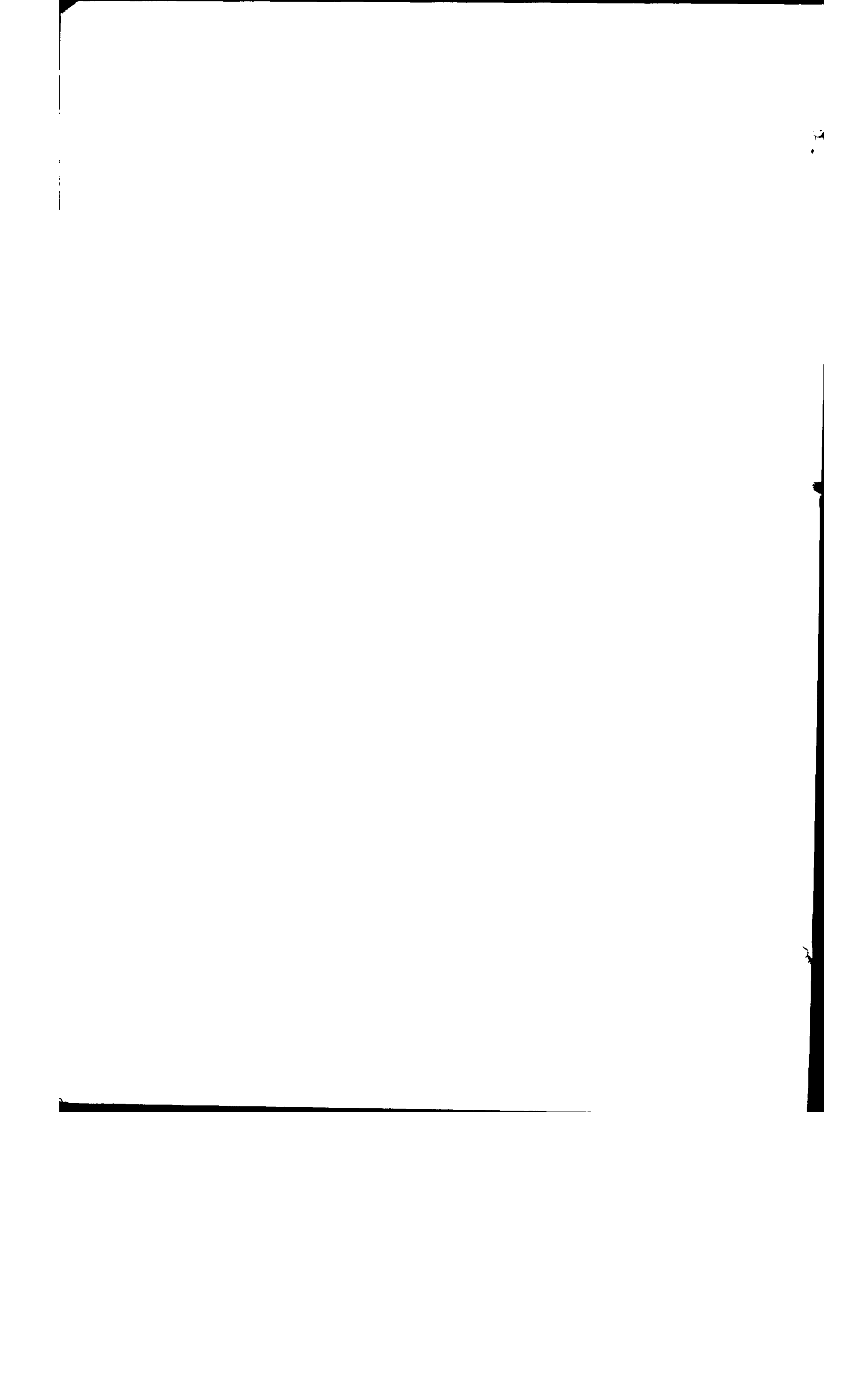
الموضوع	الصفحه

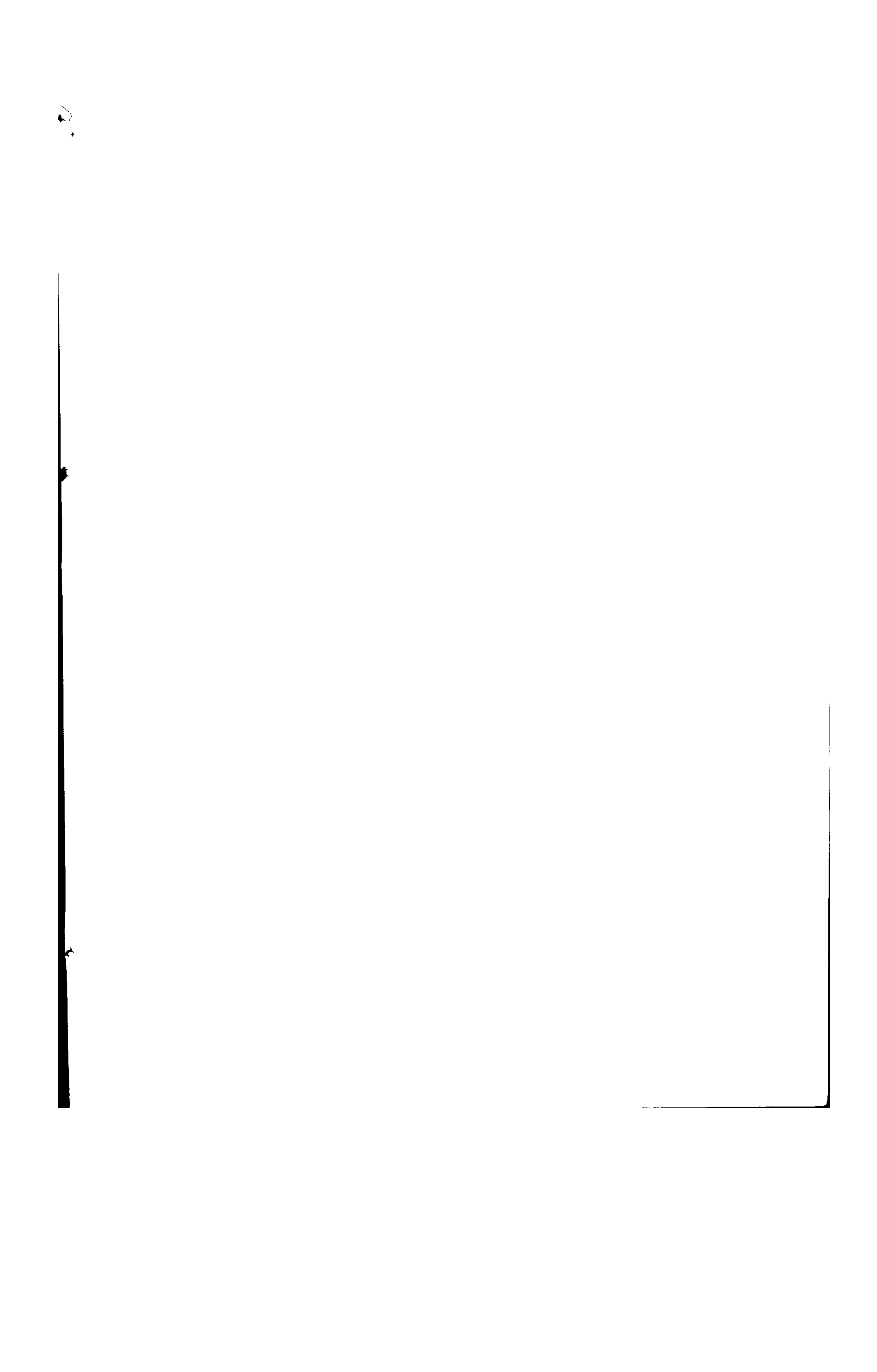
محتويات الكتاب

الموضوع | **الصفحه**

محتويات الكتاب

الموضوع	الصفحه
٣/٣/١ نظر المنازعات أمام اللجنه الداخليه .	٤١٢
٣/٣/٢ نظر المنازعات أمام لجنة الطعن .	٤١٨
٣/٣/٣ نظر المنازعات أمام لجنة إعادة النظر .	
الفصل الرابع : ـ نظر المنازعات الضريبيه أمام القضاء المحاكم	٤٣٤
٣/٤/١ الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمه الإبتدائيه .	٤٣٥
٣/٤/٢ إستئناف الحكم الإبتدائى .	٤٣٨
٣/٤/٣ الطعن بالنقض .	٤٣٨
٣/٤/٤ إجراءات التصالح فى الدعاوى المنظوره أمام القضاء .	٤٣٩
الفصل الخامس :ـ نظر المنازعات الضريبيه أمام لجان إعادة النظر فى الربط النهائى .	٤٤٤
٣/٥/١حالات النظر فى تصحيح الربط النهائى .	٤٤٥
٣/٥/٢ مسئوليات المأموريات فى الرد على طلبات لجان إعادة النظر .	٤٤٦
٣/٥/٣ الأشخاص الذين يحق لهم الحضور أمام لجان إعادة النظر .	٤٤٧
٣/٥/٤ تشكيل لجان إعادة النظر .	٤٤٧
٣/٥/٥ ضوابط إعادة النظر فى الربط النهائى .	٤٤٧
٣/٥/٧ حالات عمليه فى الأحوال التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى .	٤٥٠
الفصل السادس : ـ التقادم الضريبى .	٤٥٨
٣/٦/١ أجل تقادم الفحص الضريبى .	٤٥٩
٣/٦/٢ أجل التقادم المرتبط بمبدأ النشاط أو المزاوله .	٤٦٠
٣/٦/٣ أجل تقادم النماذج الضريبيه ١٨ ، ١٩ موحده .	٤٦٢
٣/٦/٤ تقادم قرارات لجان الطعن .	٤٦٣
٣/٦/٥ تقادم قرارات لجان إعادة النظر فى الربط النهائى .	٤٦٤
٣/٦/٦ تقادم أحكام القضاء والمحاكم .	٤٦٥
الفصل السابع : ـ أسئله ومشاكل عمليه فى ربط الضريبه والمنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب فى ظل الضريبه الموحده .	٤٦٦





الباب الاول
اطار الضريبة الموحدة والتزامات وحقوق الممولين ومصلحة الضرائب

تتميز العلاقة التى تحكم الممول و الإدارة الضريبية بأنها علاقة ذات رابطة قانونية ، ومن ثم فهى علاقة حتميه و ليست اختيارية ، وعادة ما ينظر الممول للإدارة الضريبية والى الضريبة نظرة سيئة . وقد تنشئ لديه ردود فعل عكسية تؤدى الى تغيير سلوكياته و اتجاهاته الإقتصادية ، ولا شك فإن هناك تنافر فى العلاقة بينهما حيث انها ذات طبيعة متعارضة و من ثم كان التفكير نحو اصلاح تلك العلاقة عن طريق تهيئة أفضل الوسائل التى تعمل على تحسينها .

لا شك أن هناك كثير من الصعوبات التى تثور بين الممول و الإدارة الضريبية مما يؤدى الى المواجهة بينهما و من أهم تلك الصعوبات :

- مشكلة قواعد الاثبات الثقيلة التى تقع على الممول و تفرض عليه التأكد من صحة البيانات و مدى سلامتها .
- أصطدام الممول بتعدد القوانين و اللوائح الضريبية و كثرتها مع تعقيداتها مما يحتاج منه البحث عن شرح و تفسير لها بالإضافة الى كثرة تغيراتها كذلك هناك صياغة سيئة لبعض النصوص و القوانين الضريبية مع غموضها أحيانا.

فى اطار تحديد الإتجاهات المنشودة للإصلاح الضريبى فى مصر صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و الخاص بتعديل أحكام القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١والخاص بالضرائب على الدخل ، حيث تم الإشارة الى هذا القانون بإعتباره أنه يتناول الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

و يقع هيكل الضريبة الموحدة و فقا لذلك القانون فى ١١٠ مادة ، حيث تتناول فى المواد من ١-٤ نطاق سريان الضريبة الموحدة ، فى حين تناولت المادة الخامسة الوعاء، اما المواد من ٦ - ١٤ فقد تناولت ايرادات رؤس الأموال المنقولة ، أما المواد من ١٥ - ٤٨ فقد تناولت ايرادات النشاط التجارى الصناعى ، فى حين تناولت المواد من ٤٩ - ٦٥ مو ضوع المرتبات و ما فى حكمها بينما تناولت المواد من ٦٦ - ٨٠ ايرادات المهن غير التجارية ، و أخيرا تناولت المواد من ٨١ - ٩٧ ايرادات الثروة المنقولة .

يهتم الباب الأول بدراسة إطار الضريبة الموحدة و التزامات كل من الممولين ومصلحة الضرائب فى مجال الانشطة التجارية و الصناعية حيث يتم دراسة نظام الضرئب على الدخل فى مصر بين النوعية و التوحيد ، و طبيعة و أسباب التحول الى نظام الضريبة لموحدة ، و نطاق سريان الضريبة الموحدة ، ونظم تحديد الضريبة الموحدة ، الإعفاء و هيكل اسعار الضريبة الموحدة ، و التزامات و حقوق كل من الممولين ومصلحة الضرائب فى ظل الضريبة الموحدة

تأسيسا على ذلك يتم تقسيم هذ الباب الى ستة فصول اساسية هى : .

الفصل الأول : . نظام الضرائب على الدخل فى مصر و أهمية التحول الى نظالم الضريبة الموحدة .

الفصـــل الثانـــى : . نطاق سريان الضريبة الموحدة على الدخل .

الفصـــل الثالـــث : . نظم تحديد وعاء الضريبة الموحدة

الفصـــل الرابـــع : . الإعفاء و هيكل أسعار الضريبة الموحدة .

الفصل الخامس : . أرباح الانشطة التجارية و الصناعية الخاضعة و المعفاة من الضريبة الموحدة .

الفصل السادس : التزامات و حقوق الممولين ومصلحة الضرائب .

الفصل السابع : أسئلة ومشاكل عملية على أطار الضريبة الموحدة والتزامات وحقوق الممول ومصلحة الضرئب .

الفصل الأول

نظام الضرائب على الدخل فى مصر

و اهمية التحول الى نظام الضريبة الموحدة

١/١/١ نظام الضرائب على الدخل فى مصر بين النوعية و التوحيد

يواجه المشروع عند وضع النظام الضريبى عدة اختيارات تتعلق بتحديد الطرق التى يتم بها اقتطاع جزء من الدخل او رأس المال ، حيث يمكن ان يتم ذلك بالطريقة المباشرة أو غير المباشر ة و يشار الى الطريقة المباشرة التى تنصرف إلى تحديد عناصر الثروة

- الدخل أو رأس المال - وهى تحت يد الممول ثم فرض الضريبة عليها مباشرة بنظام الضرائب المباشرة Direct Tax Systen فى حين يشار الى الطريقة غير المباشرة التى تنصرف إلى تتبع عناصر الثروة بمناسبة استعمالها أو تداولها - حيث تفرض الضريبة بمناسبة الإنتاج أو المبيعات و تداول الثروة و انتقالها بنظم الضرائب غير المباشرة Indirect Tax System.

بوجه عام هناك منهجين اساسين بديلين لتطبيق نظام الضرائب المباشرة ، حيث يعرف المنهج الأول باسم نظام الضرائب المباشرة على الدخل . Income - Based Dirct Tax - و حيث يتم فرض الضريبة على الدخل عن طريق اتباع مدخل الضريبة النوعية Schedular Income Tax أو مدخل الضريبة الموحدة Unitary or Global Income Tax فى حين يشار الى المدخل الثانى بنظام الضرائب المباشرة على الإستهلاك Consumption - Based Direct Tax[1]

---

(١) رغماً عن أهمية مدخل الضريبة المباشرة على الإستهلاك الا انه يعتبر مجهولاً من حيث التطبيق ، و يتميز هذا المدخل على أساس أن تتضمن جانبين هامين أولهما ارتكاز المعالجة الضريبة للمتحصلات و النفقات على أساس محاسبة التدفق النقدى ، وثانيها للمعالجة الضريب للقروض و فوائدها .

من الناحية العملية مرت النظم العربية بوجه عام فى البلدان المتقدمة والنامية أو الأخذة فى النمو بعده مراحل أساسية - حيث - فرض فى البداية نظام الضريبة النوعية على الدخول حسب مصادرها المختلفة Schedular Income Tax ، ثم فرض نظام مختلط يجمع بين الضرائب النوعية على الدخول بالاضافة الى ضريبة أخرى مكملة هى الضريبة العامة على الدخل Mixed Income Tax وأخيرا أستبدل هذا النظام بنظام الضريبة الموحدة Unitarg or Global Income Tax .

و قد مر النظم الضريبى المصرى بتلك المراحل على النحو التالى :-

أ - نظام الضرائب النوعية Schedular Incoue Tax

أخذ المشرع الضريبى المصرى بنظام الضرائب النوعية خلال الفترة من عام ١٩٣٩ حتى عام ١٩٤٩ ، حيث يتم التمييز بين الإيرادات المختلفة تبعا لمصدرها ، فتفرض ضريبة مستقلة على كل فرع من فروع الدخل ، و كل نوع من أنواع تلك الضرائب مستقل عن الأخر من ناحية تحديد الأشخاص أوالاموال الخاضعة للضريبة ، و من ناحية السعر أو الإعفاء من الضريبة وأحكام تحديد وعائها و اجراءات ربطها و تحصيلها ، وتبعا" لذلك يكون هناك ضريبة على الدخل الناتج من العمل أو رأس المال و العمل معاً أى أن بموجب هذا النظام يتم تقسيم دخل الممول أو دافع الضرائب Tax Payer الى عدة انواع تبعا لمصدر الدخل ذاته - دخل العمل ، و دخل استثمار رأس المال ، ارباح منشأت الأعمال حيث تفرض ضريبة خاصة مستقلة ذات سعر خاص على كل مصدر من

- Zodrow, G.R. and C.E. Mclure , Implementing Direct Consumption Taxes In Developing Countries , World Bank , Country Economics Depart ment , Working paper No. 131,Washington , 1988 .
- Bird Richard . and Oliver Oldman , / Taxation In Developing Coutries , Fourth Edition , The Johns Hopkins university Press , London , 1990 .

تلك المصادر (١) .

ب - نظام الضرائب المختلطة Mixed Tax System

و هو عبارة عن مجموعة من الضرائب النوعية على الدخل متوجه بضريبة عامة مكملة أو ضريبة عامة على الدخل ASet of Schedular Taxes Capped by a Complementary Global Tax و قد أخذ المشروع الضريبى بذلك النظام منذ يناير سنة ١٩٤٩ حتى سنة ١٩٩٣ (٢) .

و بمقتضى ذلك النظام يتم الجمع بين الضرائب النوعية على الدخول حسب مصادرها المختلفة بالإضافة الى ضريبة أخرى مكملة تفرض على مجموع الدخول التى يحصل عليها الممول من مختلف المصادر التى سبق وان خضعت لتلك الضرائب النوعية.(٣)

---

(١) أخذ المشرع الضريبى المصرى فى البداية بنظام الضرائب النوعية على الدخل بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

(٢) - توج نظام الضرائب النوعية بالضريبة العامة على الإيرادات بمقتضى القانون رقم٩٩ لسنة ١٩٤٩

(٣) - أوضحت المادة (٩٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - قانون الضرائب على الدخل - القاعدة العامة التى تقضى بأن الإيراد الذى يخضع للضريبة العامة هو الإيراد الخاضع لضريبة نوعية و الذى يحصل عليه شخص طبيعى ، الا ان هناك بعض إيرادات أخضعها المشرع لنطاق سريان الضريبة بالرغم من عدم خضوعها لضريبة نوعية ، بالإضافة لذلك فإن هناك بعض الإيرادات التى تخضع لضرائب نوعية و لكن نص المشرع على عدم سريان تلك الضريبة صراحة على تلك الايرادات
ينظر بالتفصيل :-
د. أمين السيد أحمد لطفى ضرائب الدخل بين التشريع و التطبيق المحاسبى ، مكتبة شادى، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ٤٩٦ - ٤٩٧.

جـ- نظام الضريبة الموحدة على الدخل Global Income Tax

و يتميز نظام الضريبة الموحدة بأنه ذو وعاء ضريبي عام و شامل ، ويعتمد أساسا" على فرض ضريبة على الدخل الصافي من مختلف مصادره ووفقا لذلك يتعامل الممول مع جهة واحدة سواء بالنسبة للمحاسبة الضريبية أو بالنسبة لسداد الضريبة المستحقة .و يعتبر قانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ هو أول خطوة يتخذها المشرع الضريبي المصرى للتمهيد بالأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، حيث أوجب تقديم الممول لاقرار و احد عن كافة انشطته الخاضعة لمختلف الضرائب على الدخل على أن تتولى مأمورية واحدة فقط فحصه و محاسبته .

كما أصدر قانون الضرائب على الدخل رقم١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، و الذى تميز باتخاذ المشروع الضريبي المصرى لخطوة صريحة و واضحة نحو الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حيث أفرد القانون كتاباً مستقلا تم تخصيصه للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين الى جانب كتاب آخر بالضريبة على ارباح شركات الأموال ، كذلك فقد أعتنق القانون مبدأ وحدة الربط بفرض الضريبة على أرباح مجموع المنشأت التى يستثمرها كل ممول فى مصر بمركز ادارة هذه الجهة التى يقع بها نشاطه الرئيسى (مادة ٢٧ من القانون) ، كذلك فقد أقر القانون مبدأ وحدة الإقرار بالنسبة للممولين الذين يخضعون لعدة ضرائب نوعية ، حيث يقدم الإقرار الموحد بارباح الممول و ايراداته من مختلف المصادر الى المأمورية الواقع فى دائرتها نشاطه (مادة ١٥٠ من القانون) .

و قد كان صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بمثابة استكمال الإتجاه نحو الأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، حيث قضت المادة الأولى منه على ما يلى :-

« تستبدل بمواد الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧لسنة ١٩٨١ المواد المبينة بالمرفق الأول للقانون و من شأن ذلك ادخال نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بدلا من الضرائب النوعية مع الغاء الضريبة العامة علي الدخل » .

رغماً عن ذلك فقد أطلق علي نظام الضريبة الموحدة المطبق بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بأنه أفرز ضريبة شبه موحدة Semi Unitary Tax .حيث أن الأصل ان الضريبة الموحدة تسرى على مجموع صافى الدخل الذى حققه الممول من كافة مصادر ايراداته (ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ايرادات النشاط التجارى والصناعى ، المرتبات وما فى حكمها المهن غير التجارية ، ايرادات الثروة العقارية) ،الا إن المشرع قد أخرج من هذا التوحيد كل من ايرادات رؤوس الأموال المنقولة و المرتبات و ما فى حكمها ، و أخضع كل منها للضريبة بصفة مستقلة دون التزام الممول بالإقرار عنهما فى اقراره الضريبى السنوى ، اما بالنسبة لباقى الايرادات فيتم تجميعها فى وعاء واحد و تفرض عليها الضريبة دفعة واحدة و يلتزم الممول بتقديم اقرار ضريبى موحد عنها .

١/١/٢ طبيعة و أسباب التحول الى نظام الضريبة الموحدة:.

باستقراء التعريفات المختلفة التى تدور حول مفهوم نظام الضريبة الموحدة يتضح للمؤلف أنها جميعا تتفق على توحيد وعاء الضريبة - بحيث يتم تجميع كافة عناصر الدخل فى وعاء و احد ، فى حين انها قد اختلفت فى المعدل الذى تفرض به ، الضريبة بالإضافة الى امكانية التمييز بين عناصر الدخل المختلفة .

حيث يرى البعض ان الأساس الذى يقوم عليه فرض الضريبة الموحدة هو فرض ضريبة عامة واحدة على مجموع الدخول التى يحققها الممول من مختلف المصادر خلال السنة الضريبية ، دون تمييز بين أنواع الدخول من حيث مدى خضوعها للضريبة أو من حيث النوع و الطبيعة و المصدر ، و ذلك بعد خصم كافة التكاليف اللازمة لإنتاج تلك الدخول و بعض المصاريف التى لها صبغة شخصية كالأعباء العائلية ومقابل نفقات المعيشة (١) .

---

(١) - ينظر على سبيل المثال :- فاروق مرسى متولى ، نظام الضريبة الموحدة و مدى امكانية الأخذ بها فى مصر ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبى الأول لجمعية الضرائب المصرية ، دور الضرائب فى التنمية ، فندق ماريوت ، القاهرة ، ١٩٩١.

و من جهة أخرى عرف البعض نظام الضريبة الموحدة بأنه عبارة عن النظام الضريبي الذي يعتمد على فرض ضريبة على الدخل الصافي للممول من مختلف مصادره بعد إعفاء النسب التي تسمح بها طبيعة و اهداف المشرع و بمعدل يسمح بالتمييز بين عناصر الدخل المختلفة على انفرادها بتقرير اعفاءات للدخول المراد تمييزها و في مجموعها بتقرير السعر التصاعدي ، بحيث يمكن تقسيم الدخل الكلي الى عدد من الأوعية أو جداول تبعا لمصادر الإيرادات ، حيث يتحدد صافي الإيرادات كل وعاء أو جدول على أساس أحكام مستقلة به حيث يمكن معاملة بعض الدخول معاملة ضريبية خاصة [(١)]

و قد أخذ القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بذلك المفهوم الأخير ، حيث تعامل بصفة مستقلة مع ايرادات رؤوس الأموال المنقولة و المرتبات و ما في حكمها ، في حين تعامل مع باقي دخول الممول به المصادر المختلفة مجتمعة و هي ايرادات النشاط التجاري و الصناعي ، و ايرادات المهن التجارية ، وايرادات الثروة العقارية .

وقد تم التعامل مع مشكلة التحول من نظام الضريبة النوعية الى نظام الضريبة الموحدة فى كثير من البلدان النامية الى الأخذ في النسبي ، و بوجه عام انتهت كافة المحاولات و الدراسات المرتبطة بالتحول الى نتائج قطعية و متشابها لحد كبير أبرزها مايلي : [(٢)]

---

(١) - ينظر على سبيل المثال : د. عبد المنعم محمد ، النظام النوعي و الموحد للمحاسبة عن ضرائب الدخل ، بحث مقدم الى المؤتمر العربي الأول لجمعية الضرائب المصرية ، دور الضرائب في التنمية ، فندق ميريديان القاهرة ، ١٩٩١ .

(٢) - ينظر على سبيل المثال :
- Oldman, Oliver amd Richard Bird, The Transition To A Global Income Tax : A Comparative Analysis , Bulletin For International Fiscal Documentation , 1977.
- Plasschaert , S. R. F. , First Principales About Schedular and Global Frames of Taxation , Bulletin For International Fiscal Documentation , 1976.

١ - أنه حتى اعوام قليلة فقط كان من المعتاد دراسة تصميم نظام الضرائب على الدخل على أساس المفاضلة بين المدخل النوعى أو الموحد الا أنه فى الوقت الحالى قدأنتصر نظام الضريبة الموحدة - على الأقل من حيث المبدأ .

٢ - على الرغم من أن عملية التوحيد تعنى من حيث المبدأ - معاملة كافة الدخول ضريبيا بشكل موحد على حد السواء - و بغض النظر عن مصدر تلك الدخول الا أنه من الناحية العملية - تبعا لمنطق السياسة Policy rational و مشاكل عملية الإدارة - يمكن القول بإنه ليس هناك نظام ضريبى فى أى مكان يعامل كافه اشكال و مصادر الدخول ضريبيا بشكل موحد ، ولا يبدوا و أنه من المعقول ان يوضع ذلك كهدف فى الدول النامية .

٣ - ينبغى التأكيد على أنه ليس هناك امكانية لحدوث تتابع عكسى مرتبط بالتحول من النظام الضريبى الموحد على الدخل الى النظام الضريبى النوعى أو المختلط على الدخل .

٤ - ان الإتجاه نحو التوحيد فنيا" لم يؤد الى انشاء ضريبة موحدة فعلاً ، يتم حسابها و التحقق منها بطريقة واحدة ، حيث ليس هناك فى الحقيقة دخل واحد و لكن يوجد مجموعة من الإيرادات يتم تقدير كل منها بالطريقة التى تتفق معها فبينما تخضع الأجور لتقدير مباشر و تحصيل للضريبة بالحجز منا المنبع - يعتمد حساب الأرباح الصناعية و التجارية على تقديم ميزانيات دقيقة ، كما تقدر الأرباح الزراعية بطريقة تقريبية حكمية فى غالبية الأحوال

و هذا الإختلاف الناجم من طبيعة تلك الإيرادات يجعل من الضرورى عدم تطبيق نظام ضريبة موحد بطريقة مطلقة ، اذ أن وحدة الأسلوب بالنسبة لايرادات تختلف فى وقتها و إعلانها قد تؤدى الى معاقبة بعض الدخول ومحاباة البعض الأخر .

٥ - من هنا يمكن القول بإنه مهما كان الشكل المعمول به لفرض الضريبة على الدخل فى أى دولة نامية ، فإنه فى الحقيقة فإن ضريبة الدخل سواء أكانت على الأساس الموحد أو على الأساس النوعى أو المختلط غالباً و دائما ما يستمر ادارتها على الأساس النوعى .

ويؤدى ذلك أن الضريبة الموحدة وإن كانت لا تميز فى الأصل بين الدخول الا أنها لا زالت تحمل بعض بصمات النظام النوعى فى التطبيق بين أنواع الدخول .الا أنه ذلك و إنه أضفى على الضريبة بعض ملامح النظام النوعى الا أنه لا يسلبها الطابع الموحد(١) .

٦ - على الرغم من أى تحفظات مصاحبة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة ، إلا أنه كنظام يتفوق على نظام الضريبة النوعية - و له الأفضلية - نظرا لما يتمتع به من مزايا كبيرة نسبيا من حيث كونه أكثر عدالة Equity و كونه أيسر فى التطبيق و محققا لمبدأ الإقتصاد فى نفقات الجباية Economic of Collection.

و لا شك التحول العالمى نحو نظام الضريبة الموحدة على الدخل له سببين رئيسيين : أولهما يرتبط بجوانب اقتصادية أما الأخر فيتعلق باعتبارات العدالة ، و على الرغم من أن منطق العدالة له دائما ما يخضع لتأثيرات اجتماعية ، إلا أنه من المقبول بشكل عام من حيث المبدأ القول بأن الدخل - و الذى يتم تعريفه بالشكل الواسع بانه عبارة عن قوة الإنفاق الممكنة - يوفر معياراً مناسبا لقياس المقدرة على الدفع Ability To Pay و من ثم فهو يعتبر أفضل اساس لفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين . وطبقا لإعتبارات العدالة فإن المضامين الضريبية لأى جنيه

---

(١) - ينظر بالتفصيل : Rezende , F- , Income . Taxation and Fiscal Equity Brazilian Economic Studies , 1976. -

أضافى لصافى الدخل ستظل باقية دون تغيير ، أى أنها واحدة - و بغض النظر عن المصدر الذى يستمد منه هذا الدخل .

فتلك الضريبة أكثر اتفاقا مع العدالة فى توزيع الأعباء العامة على المجتمع لأنها ضريبة شخصية ترتكز على المقدرة التكليفية الحقيقية للممول لأن مجموع الدخل أفضل مقياس لقدرة الممول على الدفع ، فضلا" عن مراعاتها للظروف الشخصية للممول، كما تفرض الضريبة باسعار تصاعدية ، حيث يزداد سعرها بإزدياد المادة الخاضعة للضريبة على خلاف نظام الضريبة النوعى الذى يعتبر أقل أتساقا" مع العدالة حيث أنها تنظر الى كل فرع من فروع الدخل على حدة ، و من ثم فهى لا تعطى صورة حقيقية عن المركز المالى للممول .

بالمثل فإنه ينصح من وجهة النظر الإقتصادية استخدام نفس القاعدة ، و ذلك بهدف تفادى أو تجنب أى اضطراب فى النشاط الإقتصادى عن طريق تنويع الموارد فى الأنشطة ذات المعاملة الضريبية الخفيفة نسبيا ، يفترض أن مثل هذا الحياد Neutralitg. هو خاصية ملائمة للنظام الضريبى ، و ربما لا يكون ذلك هو الحال دائما فى البلدان النامية على وجه الخصوص ، حيث غالبا ما يرتبط الهدف الرئيسى للسياسة بالتغيير فى النمط السائد لتخصيص المواد (١) .

كما أن هذا النظام يمتاز ببساطته و سهولة اجراءاته ، حيث أن اجراءات ربط الضريبة و فحصها و تحصيلها و الطعن فيها موحدة غير متكررة كما هو فى ظل نظام الضريبة النوعى فضلا عن أن الممول يتقدم باقرار موحد عن السنة الضريبية عن جميع مصادر دخله الى مأمورية واحدة ولا شك أن حصر الدخول المختلفة للممول فى أقرار واحد. و قيام الإدارة الضريبية بفحص حالة الممول فى مجموعها يجعل هذه السلطة اقدر على الحكم على صحة الإقرار الأمر الذى يؤدى فى النهاية الى الحد من فرص التهرب الضريبى .

---

(1) Oldman O-and Richard Bird , The Transition To Global Income Tax , OP - cit., P. 217.

الفصل الثانى

نطاق سريان الضريبة الموحدة على الدخل

بصفة عامة يتنازع تحديد نطاق سريان الضريبة ثلاثة معايير اساسية هى معيار التبعية السياسية ، و معايير التبعية الإقتصادية و معايير التبعية الإجتماعية . حيث يطلق على الأول بمعيار الجنسية و بمقتضاه يخضع مواطنى الدولة للضريبة على كافة دخولهم بغض النظر عن مكان أقامتهم داخل أم خارج البلاد ، بينما يطلق على الثانى بمعيار الأقليمية و تبعا له يخضع الشخص أياً كان جنسيته للضريبة طالما زاول نشاطا أو استثمر مالاً تولد عنه دخل بداخل حدود الدولة ، إما المعيار الثالث فهو معيار التوطن و الذى يشير الى خضوع الأشخاص الطبيعيين المقيمين داخل البلد عادة للضريبة عن دخولهم بصرف النظر عن جنسياتهم سواء تحققت تلك الدخول فى نفس البلد أو فى خارج البلاد .

و قد إختلفت النظم الضريبية فى البلاد المختلفة فى الأخذ بمعيار دون الأخر أو أخذ معيارين معا فى الحسبان .

حيث أخذ المشروع الضريبى فى الولايات المتحدة الأمريكية بمبدأ التبعية السياسية و الإقتصادية معاً ، حيث يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الممول طالما كان يتمتع بالجنسية الأمريكية - سواء كان مقيما داخلها أو خارجها ، ومن ناحية أخرى فان الشخص الذى يكتسب دخلاً من انشطة وأعمال يمارسها داخل البلاد سوف يخضع للضريبة طالما توافر شروط انطباقها وفقًا لمبدأ التبعية الإقتصادية، كما أن المواطن الذى يعيش داخل الولايات المتحدة الأمريكية وبغض النظر عن مصدر دخله أو جنسية سوف يخضع أيضًا للضريبة تبعًا لمبدأ التبعية الإقتصادية (١) .

---

(1) International Revemue Services , Federal Income Tax For Individuals , 1982 , pp. 3-5 .

في حين أن النظام الضريبي الفرنسي يقضي بأن الضريبة تسري على كل من الأشخاص الطبيعية المقيمين في فرنسا بغض النظر عن جنسياتهم فرنسيين أو أجانب وذلك على جميع دخولهم من فرنسا أو خارجها ، أو الاشخاص الطبيعيين غير المقيمين في فرنسا وذلك بالنسبة لدخولهم التي تتحقق داخل فرنسا ، أي أن المشرع الفرنسي قد أخذ بمبدأ التبعية السياسية والأقتصادية أيضًا ، غير أن المشرع الفرنسي ذاته لم يخضع الفرنسيين المتوطنين خارج فرنسا للضريبة الأضافية التصاعدية - والتي حلت محل الضريبة العامة على الايراد - إلا بالقياس الى ما تحقق لهم من ايرادات في فرنسا .(١)

أما التشريع الأنجليزي فيقضي بأن الضريبة تسري على جميع الدخول الناتجة في انجلترا بصرف النظر عن جنسية أو محل إقامة صاحبها ، كما تسري على الدخول الناتجة خارج البلاد متى كان صاحبها مقيمًا ، وقد تناول المشرع الضريبي بالمملكة المتحدة شروطا محددة بالنسبة للاجنبي المقيم ومدى خضوعه للضريبة ، حيث يعتبر الاجنبي المقيم من له وجود في المملكة المتحدة لمدة ١٨٣ يوما أو أكثر في السنة ، أو زيارات معتاده لفترات أساسية من الوقت في المتوسط ثلاثة شهور كل سنة ، فإذا ما تحققت تلك الشروط يخضع الإجنبي المقيم للضريبة عن كافة مصادر الدخل سواء أكانت مستمدة من داخل أو خارج محل أقامته ، بينما يخضع الاجنبي غير المقيم للضريبة على الدخل المستمد من داخل المملكة المتحدة (٢) .

---

(١) يعتبر الشخص مقيمًا طبقا للتشريع الفرنسي - إذا كان محل أقامته الرئيسية في فرنسا ، أو كان له نشاط مهني في فرنسا أو كان مركز ثروته الإقتصادية فيها .

- Platt, C.J., Tax Systems of Western . Europe , A Guide For Business and Professions , England - Publishing Company , Limited , 1980 , PP - 1-40 .

(٢) ينظر تفصيلاً : .
_ Ibid , P. 37

- Bartran and Edward , Comprehensive Aspects of tax Action , 1980 - 1988 , London Billing and Sans Limited , 1987 , PP . 481 - 489 .

أما فى مصر فقد أستحدث المشرع الضريبى فى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨٣ الاخذ بمداين فى نطاق فرض الضريبة هما مبدأى التبعية الإجتماعية والإقتصادية ، حيث يأخذ المشرع بمعيار الأقامة المعتادة حيث أخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيين المقيمين عاده فى مصر عن دخولهم من مصر ومن خارجها ، كذلك أخذ بمعيار الأقليمية حيث أخضع الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين عاده فى مصر للضريبة بالنسبة لدخولهم المحققه فى مصر ، ويتضح ذلك من نص المادة الثانية من القانون والتى تنص على الاتى:-

« تسرى الضريبة على المقيمين فى مصر على النحو الموضح بالقانون ، كما تسرى الضريبة على غير المقيمين فى مصر بالنسبة لدخولهم المحققه فى مصر .

كما نصت المادة (٣) من القانون على مايلى :-

« يعتبر الممول مقيما عادة فى مصر فى أى من الحالات التالية :-

١- أن يقيم فى مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة ، أو متقطعه خلال السنة الضريبية .

٢- أن تكون مصر محلاً لاقامته الرئيسية :

٣- أن تكون مصر المركز الرئيسى لادارة نشاطه .

٤- أن تكون مصر مركز النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى .

٥- أن يكون من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج وكانت دخولهم عن خزينة الدولة .

أى أن المشرع الضريبى وفقًا لذلك قد أستبعد الأخذ بمعيار الجنسية (التبعية السياسية) التى تقوم على عدم أخضاع المصريين المقيمين خارج بلادهم للضريبة ، حيث يصعب عملية متابعتهم والتحقق من ايراداتهم التى يحققونها خارج مصر .

ومن هنا يتضح أن المشرع قد أخذ بمبدأ التبعية الإجتماعية التى تقوم على أساس فرض الضريبة على الإقامة المعتادة [١] ومبدأ التبعية الإقتصادية التى تقوم على أساس مصدر الدخل .

يلاحظ أن القانون ١٨٧ لسنة ٨٣ لم يأخذ بصوره مطلقة بمعيار مصدر الدخل بالنسبة لدخول غير المقيمين فى مصر ، الا أن تحديد مكان تحقق الدخل بالنسبة لايرادات النشاط التجارى والصناعى يثير عدة مشكلات .

ويتضح ذلك من نص المادة (١٦) من القانون :-

« تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغله فى مصر متى كانت متخذه شكل منشأة فردية ، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع .

وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المستقلة فى مصر والناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة » .

وهذا النص يعتبر تطبيقاً لمبدأ أقليمية الضريبة على ايرادات النشاط التجارى والصناعى ، حيث تفرض الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر بصرف النظر عن جنسية مالكها أو أقامته ، فالعبره فى فرض الضريبة بالمكان الذى تحقق فيه الربح وليس بالمكان الذى ينفق فيه ، ولا أهمية للمكان الذى تتركز فيه حسابات المشروع ، ولايهم أيضاً ما إذا دفعت إحدى المنشأة المصرية الضريبة على أرباحها لاحدى تلك الدول الاجنبية لان ذلك لا يحول دون أستحقاق الضريبية المصرية على تلك الارباح رغم حدوث أزدواج ضريبى [٢] .

---

(١) لم يحدد القانون المقصود بالاقامة المعتاده ، ولكن عدد الحالات التى يعتبر فيها الممول الفرد مقيماً فى مصر ، يمكن القول بان الإقامة تعتمد على ركنين هامين هما الوجود الطبيعى (أقامة الشخص بصوره فعلية داخل الدولة) ونية الأقامة (بصفة معتاده ومستقره داخل البلاد) .

(٢) د . زكريا محمد بيومى ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والمواد الملحق بها ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ١٦٠ - ١٦٧ .

الفصل الثالث

نظم تحديد وعاء الضريبه الموحدة

مقدمة :

يمثل وعاء الضريبة الموحدة على الدخل صافى الدخل الإجمالى الذى يحققه المولون من المصادر المتنوعة . والقابل للخضوع للضريبة - دفعة واحدة ، وهو عبارة عن الاناء او البوتقه التى تنصهر فيها كافة الايرادات والتكاليف والمصروفات والمبالغ التى يحيز القانون خصمها فضلاً عن أية اعفاءات مصرح بها [١] .

وقد أختلفت النظم الضريبية - التى تعتمد على فكرة التوحيد فى البلدان المختلفة فى تحديد الشكل أو الإطار العام لوعاء الضريبة وفيما يلى أستعراض مقارن لتلك النظم فى الولايات المتحدة الأمريكية وفى فرنسا وفى الولايات المتحدة وأخيراً جمهورية مصر العربية .

٣/١ نظام الضريبة الموحدة فى الولايات المتحدة الامريكية .

يعتمد النظام الضريبى فى الولايات المتحدة الامريكية على فرض ضريبة موحدة على إجمالى دخل الممول من كافة مصادره (دخل العمل رأس المال ، دخل العمل ورأس المال .... الخ) وليس على كل مصدر الدخل على حده . ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو وعاء الضريبة على النحو التالى [٢] :

---

(١) رغماً عن شيوع اصطلاح وعاء الضريبة ، الا أن هناك عدم اتفاق واضح لذلك الاصطلاح فى الفكر الأقتصادى والمحاسبى ، ينظر بالتفصيل حول هذا الجدل :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشأت الأعمال ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ١٢٠ - ١٢٢ .

(٢)لمزيد من التفاصل براجع :-

- Mars and Cashin , Tax Accounting , Mcgraw - Hill , N.Y., 1988, PP.31-71.
- Musgrave , R.A. and P.B. Musgrave , Public Finace , In Theory and Practice , Sec. Ed ., Mc- Graw - Hill Bood Company , 1989 .

١- تحديد إجمالى الدخل : Gross Income

وهو عبارة عن مجموع الدخول الناتجة من جميع المصادر على أساس قاعدة الاثراء ويمكن تحديد أهم تلك الدخول على النحو التالى :

أ- المرتبات والاجور وما فى حكمها والمزايا النقدية أو العينية ، والعمولة والسمسرة وأية دخول أخرى نظير الخدمات ويطلق على تلك الدخول اصطلاح الدخل التعويضى Compensation Income .

ب- إجمالى دخل الاعمال وهو عبارة عن جملة الايرادات أو المبيعات مطروحا منها نفقات الحصول عليها أو تكلفة البضاعة المباعة .

جـ- الايجارات المحصلة من السماح باستغلال بعض الممتلكات لفترة زمنية معينة .

د- الفوائد التى يحصل عليها الشخص مثل فوائد القروض أو السندات .

هـ- توزيعات الارباح أو نتاج الاسهم من شركة أمريكية أو اجنبية .

و- الدخول التى يحصل عليها الشخص من التأليف أو الترخيص أو براءة اختراع .

ز- المكاسب الناتجة من بيع أو تبادل الممتلكات وتجدر الاشارة الى أن هناك عدة عناصر لاتدخل ضمن إجمالى الدخل مثل :

(١) الدخول الضمنية Imputed Incomes وهى عبارة عن المنافع التى يحصل عليها مالكى الاصول دون دفع مقابل نقدى فيها مثل استفادة مالكى العقار من خدمات السكان بدون مقابل ، أو المزايا العينية التى يحصل عليها الموظفين والاستهلاك الذاتى للمزارعين وقيمة خدمات ربات البيوت.

(٢) المكاسب الرأسمالية غير المحققة Unrealized Capital Gains حيث أن الذى يخضع للضريبة الموحدة فقط هى المكاسب الرأسمالية المحققة الناتجة من بيع أصل من الأصول التى يمتلكها بقيمة أعلى من تكلفتها .

٢- تحديد إجمالى الدخل المعدل : Adjusted Gross Income

وهو عبارة عن إجمالى الدخل Gross Income أو إجمالى الدخل من كافة المصادر المختلفة مطروحا منه مجموعتين من النفقات القابلة للاستقطاع الضريبى على النحو التالى :

أ- النفقات المرتبطة بالاعمال Business Deductions التى يزاولها الممول مثل مرتبات وإجور العاملين ، والايجار واهلاك الاصول الثابتة المستخدمة فى النشاط .

ب- النفقات الشخصية للممول Personal Deductions مثل النفقات الطبية أو التبرعات أو الخسائر غير المرتبطة بانتاج الدخل (مثل الناتجة من الحريق أو السرقة) .... الخ .

٣- تحديد الدخل الخاضع للضريبة : Taxable Income

وهو عبارة عن إجمالى الدخل المعدل مخصوما منه مجموعتبن من الاعفاءات هما :

أ- الاعفاءات الشخصية : Personal Exemtions

سمح قانون الاصلاح الضريبى الامريكى عام ١٩٨٦ بزيادة الاعفاء الشخصى من ١٠٨٠ دولار الى ٩٠٠ دولار ، ١٩٥٠ دولار ، ٢٠٠٠ دولار للفرد على التوالى خلال السنوات : ١٩٨٧ ، ١٩٨٨ ، ١٩٨٩ .

ب- الاستقطاع النمطى أو الجزافى : Standard Deductions

سمح التشريع الامريكى للممول فرصة الاختيار بين خصم استقطاعات نمطية Standard أو بنود استقطاعات فعلية Itemized (ومثال على ذلك البنود الفعلية - النفقات الطبية - المساهمات ، مصروفات الانتقال - مصروفات الاستثمار ...) فقد زاد الاستقطاع النمطى مع قانون ١٩٨٦ ليصبح المسموح به فى السنة الضريبية ١٩٨٧ لكل من الممول الاعزب ، المتزوج (اقرار مشترك) المتزوج (اقرار منفصل) عائل الاسرة غير المتزوج ، الارمل أو الارملة ٢٥٤٠ ، ٣٣٧٦٠ ، ١٨٨٠ ، ٢٥٤٠ ، ٣٧٦٠ دولار على التوالى [١] .

٢/٣/١ نظام الضريبة الموحدة فى فرنسا

وطبقا للنظام الضريبى فى فرنسا ، يتم تقسيم صافى الدخل الكلى الى عدد من الاوعية الفرعية تبعا لمصادر الدخل ، بحيث يتحدد الصافى فى كل وعاء على أساس أحكام خاصة مستقلة به ثم بتجميع الدخول الصافية للاوعية لتكوين صافى الدخل الكلى الذى يمثل وعاء الضريبة الموحدة ، تأسيسا على ذلك يتكون وعاء الضريبة من مجموع ستة أوعية للدخل على النحو التالى [٢] :

---

(١) فى نطاق التشريع الضريبى فى عام ١٩٨٦ تم الغاء الاعفاءات الشخصية المقررة لكبار السن وفاقدى البصر ، وفى المقابل تم السماح بمزايا ضريبية لهم فى نطاق الاستقطاعات النمطية أو الجزافية على النحو التالى ٣٠٠٠ دولار ، ٥٠٠٠ دولار ، ٢٥٠٠ دولار ، ٤٤٠٠ دولار ، ٥٠٠٠ دولار لكل من المول الاعزب ، المتزوج (اقرار مشترك) ، المتزوج (اقرار منفصل) ، عائل الاسرة غير المتزوج ، الارمل أو الارملة على التوالى ، وفى عام ١٩٨٨ تم السماح بأن تكون تلك الاستقطاعات بمثابة استقطاعات نمطية للافراد العاديين ، على أن يتم منح كبار السن وفاقدى البصر استقطاعات اضافية مبلغ ٧٥٠ ، ٦٠٠ دولار لكل من الممول الاعزب وكل زوج على التوالى .

(٢) ينظر بالتفصيل :

- Platt , C.J., OP. cit ., 40 .

١- الايرادات العقارية .

٢- الارباح التجارية والصناعية .

٣- أرباح الاستغلال الزراعى .

٤- المرتبات والاجور .

٥- أرباح المهن غير التجارية .

٦- ايرادات رؤوس الاموال المنقولة .

وحيث يتم تجميع تلك الدخول ويخصم من مجموعها الاعفاءات المقرره للاعباء العائلية للتوصل لصافى الدخل الكلى الذى يمثل وعاء الضريبة الموحدة .

٣/٣/١ نظام الضريبة الموحدة فى المملكة المتحدة

فى حين يعتمد النظام الضريبى فى انجلترا على تقسيم صافى الدخل الكلى الى عدد من الجداول تبعا لمصدر الدخل ، حيث يتحدد صافى الدخل فى كل جدول على أساس أحكام خاصة مستقلة به ، تأسيسا على ذلك فقد اعتمد المشرع الانجليزى على تقسيم وعاء الضريبة الموحدة الى ستة جداول رئيسية حسب مصدر الدخل على النحو التالى (١) :

الجدول الاول (أ) :

ويتضمن ايجار العقارات المبنية والاراضى بالاضافة الى الايجار المقدم الذى يحصل سنويا بناء على عقد ايجار على أساس الحكر .

---

(١) ينظر بالتفصيل : - Bertran and Edward , Op . Cit,. PP. 13-27 .

الجدول الثانى (ب) :

ويمثل الدخل الناتج من الاستغلال التجارى للغابات .

الجدول الثالث (جـ) :

ويشمل الفوائد المدفوعة من خزينة عامة بريطانية عن أوراق مالية أو قروض أو خلافه .

الجدول الرابع (د) :

يتضمن الجدول ستة أقسام فرعية مختلفة هى :

١- القسم الاول ويشتمل على صافى الناتج من مزاولة أى نشاط أو أعمال تجارية أو صناعية .

٢- القسم الثانى ويضم صافى الربح الناتج من مزاولة الممول لمهنة حرة أو غير تجارية بغرض الكسب .

٣- القسم الثالث ويحتوى على الفوائد غير الخاضعة للضريبة عند المنبع مثل فوائد ودائع البنوك وفوائد بعض اذونات الخزانة قصيرة الاجل .

٤- القسم الرابع ويحتوى على الدخول الناتجة من الاستثمارات الاجنبية كفوائد السندات الاجنبية أو فوائد الرهن العقارى .

٥- القسم الخامس ويشتمل على الدخول الناتجة من الاملاك الاجنبية التى لم تدخل القسم الرابع مثل أرباح الاسهم من شركة أجنبية .

٦- القسم السادس ويضم الايرادات التى لم تدخل فى أى من الاقسام الخمسة السابقة أو فى أى جدول أخر ، مثال ذلك أرباح التأجير المفروش .

الجدول الخامس (هـ) :

ويدخل فيه الاجور والمرتبات والمكافآت والمزايا النقدية والعينية وغيرها مما يحصل عليه الممول نتيجة أداء العمل لحساب الغير .

الجدول السادس (و) :

ويضم أرباح الاسهم الموزعة التى يحصل عليها الافراد المقيمين من شركات أموال تعمل بانجلترا .

ويتم تجميع تلك الدخول من مختلف الجداول ويخصم من مجموعها بعض النفقات الشخصية التى لم يسبق خصمها فى الجداول الى جانب السماح باعفاء جزء من الدخل كالاعفاء الشخصى والاعفاء للاعباء العائلية ويكون المبلغ المتبقى بعد ذلك هو وعاء الضريبة الموحدة .

٤/٣/١ نظام الضريبة الموحدة فى جمهورية مصر العربية

تنص المادة الخامسة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى :-

« تستحق الضريبة فى أول يناير من كل سنة ، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع أقامته فى مصر ، وتسرى على مجموع صافى الدخل الذى حققه الممول خلال السنة السابقة من الايرادات التالية :-

١- ايرادات رؤوس الاموال المنقوله .

٢- ايرادات النشاط التجارى والصناعى .

٣- المرتبات وما فى حكمها .

٤- ايرادات المهن غير التجارية .

٥- ايرادات الثروة العقارية .

ظاهريًا سار المشرع الضريبي المصري على منهج المشرع الضريبي الفرنسي ، إلا أن القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالمعنى الفني الدقيق التى أخذت به التشريعات المقارنة (ولاسيما التشريع الفرنسي) ، ويؤكد ذلك ما جاء بصدر المذكره الإيضاحية للقانون من أنه مجرد تعديلات على القانون الضريبي السابق (القانون سنة ١٥٧ لسنة ١٩٨١) وليس مشروعًا بقانون ضريبي جديد ، يمكن القول أن هذا القانون قد جاء وسطًا بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة الموحدة ، حيث أن هذا القانون قد خرج عن أحكام الضريبة الموحدة فى بعض الاحيان ويتضح ذلك مما يأتي :-

١- أعفى المشرع أصحاب ايرادات رؤوس الاموال المنقولة من تقديم أية أقرارات، حيث أعتبر ما يتم حجزه من عوائد عند التوزيع سدادًا نهائيًا للضريبة كما أن اسعار تلك الضريبة نسبية .

٢- لم يلزم القانون أصحاب المرتبات وما فى حكمها بتقديم الاقرار الضريبي السنوي ، كما أن المشرع قد فرض الضريبة على تلك الايرادات بسعر خاص هو ٢٠٪ حتى ٥٠٠٠ جنيه ، ٣٢ ٪ فيما زاد عن ذلك .

٣- لم يلزم المشرع الضريبي ممولى الضريبة العقارية الذين تقتصر ايراداتها عليهم بتقديم الاقرار الضريبي السنوي ، الا اذا زاد صافى هذه الايرادات على حد الاعفاء من الضريبي .

فى ضوء ذلك يقتصر الاقرار الموحد على ايرادات النشاط التجاري والصناعي وايرادات النشاط المهني وايرادات الثروة العقارية (إذا زاد صافى الايراد الاخير على حد الاعفاء من الضريبة) ، وتفرض الضريبة على مجموع تلك الدخول بسعر تصاعدي على أساس الشرائح والتى تبدأ من ٢٠٪ حتى ٢٥٠٠ جنيه ، ٤٨٪ على أكثر من ٦٨٠٠٠ جنيه ، وقد وحد المشرع بالنسبة لتلك الانشطة إجراءات الحصر والتقدير

والربط والتحصيل أمام مأمورية واحدة بدلاً من عدة مأموريات ، فضلاً عن توحيد جهات الطعن بالنسبة لكافة أنواع الايرادات الخاضعة للضريبة الموحدة .

بإيجاز فهذا القانون لا يمثل نظام الضريبة الموحدة بالمعنى الفنى الدقيق بل هو مجرد تعديل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى سبيل تطبيق الضريبة الموحدة بالشكل الذى يقترب مع التشريع الفرنسى فى هذا الخصوص ، والذى يعتبر مصدراً تاريخياً للنظام الضريبى المصرى ، الا أن المؤلف يرى عدم أتباع هذا الاسلوب الضريبى الفرنسى لاسباب عديدة أبرزها ما يلى [(١)] .

أ- صعوبة التكييف القانونى لنوعية الضريبة التى تخضع لها بعض الانشطة أو الدخول ، على سبيل المثال الجدل القانونى الخاص بالمعاملة الضريبية للدخول التى تضم وعاء الضريبة على المرتبات أو وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، بالاضافة الى خصوصية بعض الانشطة ومدى خضوعها لوعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو وعاء الضريبة على الارباح التجارية أو الصناعية .

ب - صعوبة الفصل بين دخل ممول قابل للخضوع لاكثر من وعاء ضريبة ، كما فى حالة طبيب يعمل بالجامعة ويكون له مستشفى وعياده فى نفس الوقت ، كما فى حالة مهندس يعمل بشركة تزاول نشاط الاستشارات (وعاء ضريبة المهن غير التجارية) ، وفى نفس الوقت فان الشركة تعمل بنشاط الاستيراد والتصدير ، الامر الذى يؤدى الى صعوبة الفصل بين أوعية الضرائب النوعية على وجه صحيح .

---

(١)د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبى مقترح للتطبيق فى مصر ، بحث منشور فى المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٢ .

جـ- الصعوبة والتعقيد المرتبط بتوحيد ربط الضريبة على ممول يزاول نشاطا صناعيا وآخر تجاريا ، بصفة خاصة فى المجالات التى يتم التمييز فى المعاملة الضريبية بالنسبة للانشطة الصناعية عن التجارية .

د- بالاضافة لما سبق فان النظام الضريبى المصرى الحالى فى تحديده لاوعية الضرائب النوعية أو الضريبة العامة على الدخل يعانى من عديد من الانتقادات التى تؤثر فى الاعتماد عليها فى تحديد أسلوب فرض الضريبة الموحدة ، وأهمها :

أ- رغم أن نية المشرع الضريبى كانت متجهة أساسا فى صياغته للقانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ الى فصل المعاملة الضريبية للاشخاص الطبيعيين وشركات الاشخاص عن المعاملة الضريبية لشركات الاموال ، وخصص لكل منها كتاب مستقل ، الا أنه سرعان ما اختلطت الامور منذ الباب الاول من الكتاب الاول والخاص بالضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، حيث أخضع بعض الايرادات التى تحصل عليها شركات الاموال بل والحكومة ووحدات الحكم المحلى الى الضريبة .

ب- يثار العديد من الاستفسارات على البنود من السابع حتى الحادى عشر من المادة الثانية من القانون الحالى حول مدى اعتبار هذه المبالغ الخاضعة ايرادا لقيم منقولة وفقا للتعاريف العلمية للقيم المنقولة ، ويزداد الامر غرابة بالنسبة للمبالغ التى تمنح للاشخاص من غير المساهمين أو مقابلا لاعمالهم الادارية . وان زادت عن ٥٠٠٠ جنيه سنويا ، فهل اعتبر المشرع الكفاءة الادراية قيمة منقولة ، فلو صح ذلك لكان من الادعى الغاء ضريبة المرتبات واخضاع كافة المرتبات والاجور للضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

جـ - تمثل الضريبة على الارباح التجارية والصناعية فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ نموذجا صارخا لتخلف الفن الضريبى فى التشريع المصري - فهى ضريبة رغم مسماها قد جمعت فى وعائها خليط من الاوعية الضريبية ، فاخضعت أرباح المحاصيل البستانية للضريبة ، ولما كانت ايرادات الحدائق لملاكها هى ايرادات ناتجة من الاستغلال الزراعى البحت ولا شبهة فيها لنشاط تجارى أو صناعى فان الوضع لا يستقيم باخضاعها لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، وبهذا حكمت محكمه النقض فى القضية رقم ١٠٢ لسنة ٢٢ قضائية فى ١٨ / ١٠ / ١٩٥٦ وتعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٢٤١ بتاريخ ١٣ / ٤ / ٥٧ بيع الزراع محصولات أرضه أيا كانت دون ادخال أى تغيير عليها عملا تجاريا ولا يخضع الربح الناتج عن ذلك البيع للضريبة على الارباح التجارية .

د - كما أخضعت الارباح الرأسمالية أي الناتجة من بيع المنشأة لاى من أصولها الرأسمالية رغم الاختلاف الشائع من العلماء على اعتبار الارباح الرأسمالية ارباحا تجارية من عدمه .

واخضعت ارباح تأجير الشقق المفروشة رغم اعتباره عملا من الاعمال المدنية وليس التجارية أو الصناعية .

كما أخضعت الارباح العارضة الناتجة عن عمليات عارضة لا تدخل فى نطاق المنشأة أصلا .

وقد تجاوزت كل هذا فاخضعت الثروة للضريبة حيث نصت مادة (١٩) على فرض ضريبة على اجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الاراضى داخل كردون المدينة.

و - رغما عن أن القانون الضريبى الحالى يقوم على تقسيم الضرائب النوعية تبعا لقوة المصدر الذى ينتج منه الايراد ، الا أن المشرع المصرى فى تحديده لنطاق فرض الضريبة على الارباح التجارية والصناعية قد أخضع العديد من الايرادات التى تعتبر بحق نتاجا للعمل وحده ومن أمثلة ذلك العمولة والسمسرة العارضة وبعض أرباح الوساطة والعديد من ايرادات المهن الحرة .

كما أخضع بعض الايرادات التى تعد بحق نتاجا لرأس المال وحده كحصة الشريك الموصى فى أرباح شركات التوصية البسيطة ، بل وجاء التجاوز عن هذا التقسيم ، حيث اخضع رأس المال نفسه لضريبة الارباح التجارية.

ى - رغما عن أن الضريبة تفرض على الارباح الحقيقية طبقا لنص المادة (٣٨) من القانون ١٥٧ الا أنه من المعروف أن التطبيق الفعلى للضريبة يفرضها فى أغلب الحالات على ارباح جزافية وليست حقيقية ، كما أن المشرع فى حالات أخرى يتعمد ربط الضريبة على أساس حكمى لا علاقة له بربح الممول كما هو الحال فى ايرادات تأجير الشقق المفروشة ، وايرادات الحدائق والنباتات الطبية وايرادات التصرفات العقارية وايرادات العمولة والسمسرة العارضة .

للاسباب السابقة يرى المؤلف أنه من الافضل اتباع الاسلوب المستخدم فى التشريع الضريبى الامريكى لاغراض تحديد وعاء الضريبة الموحدة فى مصر ، تأسيسا على ذلك يقترح الباحث الاطار العام لوعاء الضريبة الموحدة على النحو التالى :

اجمالى الايرادات من مختلف مصادرها	(١)	xxxx
(-) نفقات الحصول على الايرادات		xx
الدخل الاجمالى	(٢)	xx
يطـرح		
مجموعة من الاستقطاعات		
- مكاسب رأسمالية غير محققة xx		
- الدخول الضمنية xx		
- استقطاعات متعلقة باعفاء بعض xx		
أنواع من الدخول .		xx
الدخل الاجمالى المعدل	(٣)	xxx
(يطرح)		
الاستقطاعات النمطية أو بنود الاستقطاعات الفعلية		xx
(يطرح)		
الاعفاءات الشخصية		xx
الدخل الخاضع للضريبة	(٤)	xxx

الفصل الرابع
الاعفاء وهيكل اسعار الضريبة الموحده

تحديد وتحصيل دين الضريبة أو الضريبة الموحد والمستحق :-

بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة الموحدة Taxable Income أو بعبارة أخرى، وعاء الضريبة - يمكن تحديد دين الضريبة المستحقة على الدخل ، ولتحقيق ذلك الهدف يستلزم الامر ضرورة التعرف على هيكل سعر الضريبة الموحدة ، وكيفية ربط الضريبة الموحدة .

وبوجه عام يعرف سعر الضريبة بأنه عبارة عن النسبة المئوية التى يجب اقتطاعها من الوعاء كضريبة ، بصفة عامة هناك ثلاثة أنواع من السعر يمكن ابرازها على النحو التالى (١) :

أ - السعر النسبي : Proportional Tax Rate

ويعنى فرض سعر ثابت على الوعاء الضريبى مهما كان حجمه ، فالنسبه المقتطعة لا تتغير بتغير الوعاء ، ويعاب على ذلك السعر عدم عدالته بسبب عدم الاخذ بقدرة الممول التكليفية المتناسبة مع مبدأ المنفعة الحدية للدخل Marginal Utility of Income

ب - السعر التنازلي : Regressive Tax Rate

ويعنى أن السعر يتغير تبعا للتغير فى الوعاء المفروض عليه الضريبة وذلك

---

(١) - Spencer , Milton U., Contemporary Economic , 1nd . Ed., Worth Publishing . 1974 , PP . 113-115 .

بشكل تنازلى ، فكلما ازداد الدخل انخفضت النسبة المقتطعة طبقا لشرائح محددة مسبقا أو الفئات التى يقع فيها هذا الدخل ، ويعيب السعر التنازلى أنه أسوأ من السعر النسبى فى تحقيق العدالة .

جـ - **السعر التصاعدى** : Progressive Tax Rate

ويمكن تقسيم ذلك النوع من الاسعار الى التصاعد بالشرائح والتصاعد بالفئات، حيث يعتمد النوع الاول على تقسيم الوعاء الى جزئيات وحسب اسعار تصاعدية لكل جزئية أو شريحة ، فى حين يرتكز النوع الثانى على تحديد أسعار تصاعدية الفئات محددة ، حيث كلما وقع وعاء الضريبة فى فئة معينة فان كامل الدخل يخضع للسعر المحدد لهذه الفئة بدون تقسيمه الى شرائح .

يمكن القول بأن أهم سمات السعر التصاعدى انه يفرض على أساس المقدرة التكليفية ومن ثم يؤدى الى تحقيق العدالة عند فرض الضرائب (١) .

وتتميز الضريبة الموحدة على الدخل الشخصى بأنها ذات سعر تصاعدى عادة ، وتربط الضريبة على دخل الشخص الطبيعى طبقا للتشريع الفرنسى على رب الأسرة عن جميع الدخول التى حققها جميع أفرادها (أى الزوج والزوجة والاطفال الذين يعولهم) ، ولحساب الضريبة يتم تقسيم الدخل الصافى الكلى لرب الاسرة الى عدد معين من الاجزاء طبقا لاعباء الممول الاجتماعية ، بحيث يحتسب الضريبة بالنسبة لكل جزء على حده ويمثل المجموع مقدار الضريبة المستحقة على الممول ، ففى حالة الممول المتزوج ويعول أطفال ، يكون عدد الاجزاء العائلية اثنين ونصف ، أى يتم تقسيم الدخل

---

(١) للتعرف على متوسط السعر المفروض وما اذا كان نسبيا أو تنازليا أو تصاعديا يمكن استخدام المعادلة التالية :س = $\frac{ض}{ع}$ حيث أن :

س = متوسط السعر ، ض = الضرائب المستحقة السداد فى ظل الاسعار المفروضة ، ع = وعاء الضريبة .

الصافى الى جزئين وتحسب الضريبة على كل جزء على حده ، ويكون لكل طفل بعد ذلك نصف جزء ، وغنى عن القول فان جدول أسعار الضريبة يكون لجزء واحد فقط من الدخل ، وهو متصاعد بالشرائح ، بحيث تعفى الشريحة الاولى التى لا تتعدى ٦٧٢٥ فرنك فرنسى ، ثم يتدرج السعر بعد ذلك من ٥٪ ليصل الى ٦٠٪ فى أقصى شريحة.

أما بالنسبة للتشريع الانجليزى فلحساب دين الضريبة يتبع الاتى :

يتم اعتبار الزوج والزوجة فى حكم الممول الواحد وتربط الضريبة باسم الزوج ويتم حساب الضريبة المستحقة على أساس الربط المشترك Joint Assessment على النحو التالى :

- يحدد صافى ايراد كل من الزوج والزوجة بصفة مستقلة .
- يخصم من مجموع الايرادات الصافية للزوجين عدة بنود أهمها الاعباء المحددة بالقانون (فوائد القروض) الاعفاءات الشخصية ، اعفاء الاولاد ، اعفاء السن ، اعفاء مدير المنزل ، ...
- يتم حساب الضريبة على الدخل الخاضع بالسعر التصاعدى الذى يتراوح بين سعر ٣٠٪ لـ ١٥٤٠٠ جنيه الأولى الى ٦٠٪ على مايزيد عن ٣٨١٠٠ جنيه استرلينى .

أما التشريع الامريكى فهو يفرض الضريبة على دخل كل فرد على حده وليس على دخل الاسرة ، ويجوز للزوج الاختيار بين تقديم اقرار منفصل عن الزوجة أو تقديم اقرار مشترك ، ويلاحظ أن معدلات الضريبة تصاعدية بالشرائح ، كما أن هناك انخفاض قد حدث فى المعدل الحدى الاقصى للضريبة من ٥٠٪ قبل قانون الاصلاح الضريبى عام ١٩٨٦ الى ٣٨,٥ ٪ عام ١٩٨٧ ثم الى ٣٣٪ عام ١٩٨٨ ، كذلك فقد أرتفع المعدل الحدى الادنى للضريبة من ١١٪ قبل عام ١٩٨٦ الى ١٥ ٪ عام ١٩٨٨،

بالاضافة لذلك يتضح وجود انخفاض ملحوظ فى عدد الشرائح الداخلية ، حيث لم يعدو عددها ١٤ شريحة كما كان سائدا قبل عام ١٩٨٦ ، حيث انخفض العدد الى ٤ شرائح فقط ١٩٨٨ ، ومما هو جدير بالذكر فقد كانت الاسعار تصاعدية بالشرائح حتى الشريحة الثالثة والتى بلغت ٣٣٪ ثم انخفضت معدلاتها فى الشريحة الرابعة الى ٢٨٪ (١) .

أما فى مصر فقد تناول المشرع فى نص المادة (٨٨) أحكام الاعفاء من الضريبة حيث تكون حدود الاعفاء المقرره للإعباء العائلية على النحو التالى :-

١- ١٤٤٠ جنيها سنويًا للممول الأعزب .

٢- ١٦٨٠ جنيها سنويًا للمول المتزوج ولايعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

٣- ١٩٢٠ جنيها سنويًا للمول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

فإذا تجاوز صافى الدخل السنوى حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على هذا الحد .

وإذا ما كان من بين إيرادات الممول مرتبات وما فى حكمها يخصم الاعفاء المقرر للأعفاء العائلية من المرتبات وما فى حكمها أولاً ثم يستكمل حد الاعفاء من الايرادات الأخرى المنصوص عليها فى القانون .

وقد أشارت المادة (٨٩) فى اشتراط تحديد الابن المعال أو الابنة المعاله إلا يكون ايهما قد بلغ سن الواحد والعشرين ، إذا كان طالبًا باحدى مراحل التعليم الا يكون قد تجاوز الثامنه والعشرين ، أو إذا كان ذوعاهه تقعده عن الكسب أو إذا كانت الابنة غير متزوجة أو غير عامله .

---

(١) لاشك أن اعتبارات النمو الاقتصادى قد تغلبت على اعتبارات العدالة بالنسبة لاتجاه المشرع الضريبى الامريكى فى هذا الخصوص .

أما بخصوص سعر الضريبة فقد نصت المادة (٩٠) من القانون بحساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين على الايرادات التى تدخل فى الأقرار السنوى ، بعد أستبعاد الاعفاء المقرر للاعباء العائلية ، ويتحدد سعر الضريبة على الوجه الأتى :

الشريحة الأولى :	٠٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنيه	٢٠٪
الشريحة الثانية :	أكثر من ٢٥٠٠ جنيه - ٧٠٠٠ جنيه	٢٧٪
الشريحة الثالثة :	أكثر من ٧٠٠٠ جنيه - ١٦٠٠٠ جنيه	٣٥٪
الشريحة الرابعة :	أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه - ٢٧٠٠٠ جنيه	٤٠٪
الشريحة الخامسة :	أكثر من ٢٧٠٠٠ جنيه - ٦٨٠٠٠ جنيه	٤٥٪
الشريحة السادسة :	أكثر من ٦٨٠٠٠ جنيه -	٤٨ ٪

إلا أن المؤلف يرى أهمية وضرورة أن يتم فصل قيمة الشرائح الداخلية التى تطبق عليها معدلات الضريبة على الدخل عن نصوص المواد فى القانون ، بحيث ينص المشرع مقدمًا على تحديدها سنوياً على أساس أنها عناصر متغيره وليست ثابتة ، حيث تحكمها ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية أسوه بما هو يطبق فى التشريع الضريبى الانجليزى [(١)] .

كما يقترح المؤلف هيكلا مبدئيا لمعدلات الضرائب مصحوبة بشرائح دخلية (على أن يعاد النظر فى قيمة تلك الشرائح سنويا) على النحو التالى :

---

(١) Sinclain , W. I. , Finance Act, Tax Guide 1985 -1986 , Longman , U.K, 1987 , P.372 .

	الشريحة الداخلية	المعدل أو السعر
الاولى	- حتى ٣٦٠٠ جنيه	صفر
الثانية	أكثر من ٣٦٠٠ جنيه حتى ١٠٠٠٠ جنيه	١٠٪
الثالثة	أكثر من ١٠٠٠٠ جنيه حتى ٥٠٠٠٠ جنيه	٢٠٪
الرابعة	أكثر من ٥٠٠٠٠ جنيه حتى ١٥٠٠٠٠ جنيه	٣٠٪
الخامسة	أكثر من ١٥٠٠٠٠جنيه	٤٠٪

يتميز ذلك الاقتراح عن ما ذكر فى القانون فى اعتماده على خمسة شرائح فحسب ، مع أهمية التخفيف على أصحاب الدخول المنخفضة فى اخضاع مالايزيد عن ٣٦٠٠ جنيه بسعر صفر ، على أن يكون المعدل الحدى الاقصى لسعر الضريبة هو ٤٠٪ الامر الذى يمكن أن تتوازن معه اعتبارات العدالة مع اعتبارات النمو الاقتصادى، فضلا عن امكانية اعادة النظر فى مدى كل شريحة من الشرائح الداخلية الخمسة سنويا .

الفصل الخامس
أرباح الأنشطة التجارية والصناعية
الخاضعة والمعفاه من الضريبة الموحدة [(١)]

حدد المشرع الضريبى الأنشطة (المهن والمنشآت والأعمال) التى تخضع صافى أرباحها للضريبة الموحدة فى المواد من ١٥ إلى ٢٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، كما حدد أيضا فى المادة (٣٦) من القانون الأنشطة المعفاه من الضريبة الموحدة سواء بصفة مطلقة أو مؤقته .

وفيما يلى أستعراض لتلك الأنشطة الخاضعة و المعفاه من الضريبة الموحدة .

١/٥/١ صافي أرباح المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبترول أو المتعلقه بالحرف .

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٥) من القانون على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على صافى أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية ومن بينها المناجم والمحاجر والبترول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير أستثناء إلا ما ينص عليه القانون » .

---

(١) كثير ما يتم الخلط بين الاعفاء من الضريبة وعدم الخضوع للضريبة رغمًا عن الاختلاف الجوهرى بينهما ، فالاعفاء هو استثناء من الخضوع ، وقد يكون استثناءًا" مقيدا" بصفة مؤقته أو دائمه ، فالاعفاء لنشاط معين يشير إلى أن الأصل فى هذا النشاط الخضوع ، ولكن تم الأعفاء لاعتبارات أقتصادية أو اجتماعية أو سياسية ، فى حين يشير عدم الخضوع للضريبة إلى أن النشاط لايدخل اصلاً فى نطاق الضريبة وهو ليس محلاً لها .

يتضح من هذا النص أن هناك عديد من المهن والمنشآت الخاضعه للضريبة هي:-

١- المهن والمنشآت التجارية :-

عرف التاجر في القانون التجاري بأنه كل من اشتغل بالمعاملات التجارية واتخذها حرفه معتاده له ، كذلك فقد نص القانون التجاري على المقصود بالاعمال التجارية عن طريق ورودها على سبيل المثال وليس الحصر ، من هنا يتضح أن المشرع الضريبي لم يحدد أي معايير لتحديد متى تعتبر المهنه أو المنشأة تجارية (١) .

٢- المهن والمنشآت الصناعية :-

حيث أن المشرع لم يحدد مدلول الاعمال الصناعية ، من ثم تخضع للضريبة جميع الصناعات سواء الصناعات التحويلية الكيمائية والدوائية والغذائية والمتعلقة بالالات والسيارات .

٣- منشآت المناجم والمحاجر والبترول :-

لا تعتبر اعمال المناجم والمحاجر والبترول من الاعمال التجارية طبقا للقانون التجاري المصري ، حيث يعتبر بيع المستخرج من تلك المنشآت عملاً مدنيًا اذا باشره المالك أو التاجر ، إلا أن المشرع الضريبي قد أخضع أرباح أمتيازات ومنشآت المناجم بوجه عام للضريبة بدون أي استثناء . (٢)

---

(١) ينظر في مفهوم التاجر والاعمال التجارية ، وأهمية التفرقة بينها وبين الاعمال المدنيه وضوابط التفرقة بينها :-

- د . سميحه القليوبي ، القانون التجاري ، دار النهضة العربية ، القاهرة - ١٩٩٣ .
- د . محمد توفيق سعودي ، القانون التجاري ، الجزء الأول ، الأعمال التجارية - التاجر - المحل التجاري ، بدون ناشر ، ١٩٩٢

(٢) يرى البعض أن القانون الضريبي ليست له الاصفه ضريبية بحته ، وليس من شأنه خلع الصفه التجارية على منشآت المناجم والمحاجر . ينظر على سبيل المثال :-

- د. محمد توفيق سعودي ، مرجع سابق ص ٦ - ٦١ .

وتجدر الاشارة إلى أن منشآت أستخراج الغاز الطبيعى تسرى عليها الضريبة على الرغم من أن المشرع لم يذكرها صراحه .

٤ - المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف

لم يحدد القانون المقصود بالحرف الأأنه من المتفق عليه أن الحرفى هو الشخص الذى يزاول العمل بصفه مستقله ولحساب نفسه ، وغالبًا ما يكون عمله يدويًا مع الاستعانه أحيانًا بالعدد والالات على سبيل المثال السباك ، النجار ، الحلاق الميكانيكى ، حائكى الملابس ...

وأصحاب الحرف يعتبرون فى مركز وسط بين العمال وأصحاب الاعمال ، فهم ليسوا عمال بالمعنى الدقيق لانهم مستقلون فى مزاوله عملهم ، كما يصعب اعتبارهم أصحاب لانهم يعملون بانفسهم وحدهم أو مع عدد قليل من العمال ويؤدون أعمال يدويه معينه بقليل من رأس المال .

وفيما يلى أستعراض موجز عن المعامله الضريبيه لهؤلاء الحرفيين :-

أ- القانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩

فرض القانون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أصحاب الحرف جميعًا وفقًا للأوضاع العامه التى تسرى على جميع المموليين الخاضعين لتلك الضريبة .

ب- القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

تخفيفًا للضريبة المستحقة على أرباح هؤلاء الحرفيين ، نصت المادة (٤١) على أنه اذا لم يتجاوز رأس المال الحقيقى المستثمر مائتى جنيه مصرى ولم يمكن بالمنشآه غير صاحبها وعامل واحد وكانت الحسابات منتظمة . ولم يكن للممول أوجه نشاط أخرى تخفض الضريبة الى النصف بشرط الا يتجاوز صافى الربح السنوى مبلغ ثلاثمائه جنيه مصرى . ورغمًا عن ان المشرع كان يريد أنصاف الحرفيين نتيجة الغبن

الواقع عليهم لمساواتهم مع مولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلا أن هذا الاعفاء النصفى لم يكن فى صالح أصحاب الحرف للاسباب التالية :-

١- أن تحديد مقدار رأس المال الحقيقى المستثمر يؤدى الى كثير من الخلافات بين مصلحة الضرائب والمولين نظرا لأن العناصر التى يتكون منها رأس المال المستثمر تختلف من وجهة نظر الى أخرى .

٢- الاحتفاظ بدفاتر منتظمه ومسك الدفاتر يتطلب محاسب ونفقات ليس فى مقدور مثل هذه الحرفى الاتفاق عليه .

٣- فى بعض الأحيان يتضح أن هناك مكوجى أو حلاق أو نجار يحتاج إلى أكثر من عامل ولكن أرباحه دون أرباح حداد يعمل معه عامل واحد فاذا تم اعفاء صاحب المنشأة الثانية (الحداد) من نصف الضريبة بالكامل على أحد المنشآت المذكورة يكون بذلك قد تم التفرقة بينهما فى المعاملة وثم جعل الممول الأكثر ربحا ميزة على من دونه فى الارباح .

جـ- القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

رأى المشرع الضريبى المصرى فى قانون الضرائب على الدخل أو الضريبة الموحدة معامله هؤلاء الحرفيين معامله التجار وأخضعهم للضريبة سواء بسواء وحيث أن التهرب الضريبى بين أصحاب الحرف أمر ميسوراً وسهلاً ، لذلك فقد نصت المادة (٤١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الزام الجهات التى تمنح تراخيصًا لمزاوله النشاط للحرفيين ومن تحصل مبلغًا لحساب الضريبة ممن صدر باسمه الترخيص وذلك عند اصداره أو تجديده ، ويحظر على تلك الجهات - منح الترخيص أو تجديد إلا بعد تحصيل هذا المبلغ .

كذلك يستفاد من نص المادة ٤٤ من القانون أخضاع مالكى سيارات الاجره

والنقل – وهم من ارباب الحرف – للضريبة ، وحيث تم الزام أقسام المرور الامتناع عن اصدار أو تجديد أو نقل أى رخصه لايه سيارة أجره أو نقل مملوكه لاى شخص من القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريد إلى مصلحة الضرائب بعد ذلك .

١/٥/٢ أرباح الصفقه الواحدة أو العارضه

تنص المادة (١٥) من القانون فى الفقرة الثانية على ما يلى :-

« كما تسرى هذه الضريبة على صافى الأرباح التى تتحقق خلال السنه من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو أقتصر على صفقه واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقه واحدة فى تطبيق أحكام تلك المادة » .

ولاشك أن اتجاه المشرع الضريبى فى معاملة تلك الصفقات يساير ما هو سائد فى التشريعات المقارنه التى لا تشرط مزاوله التجاره على وجه الاعتياد ، حيث يكفى تحقق الارباح من مزاولة عمليات منفردة ، ومن ثم فإن قيام البعض بشراء بضائع بغرض بيعها ولو لمره واحدة يعتبر عملاً تجاريا" يخضع للضريبة .

وهناك عدة قواعد ومعايير اساسيه يشترط و جودها لخضوع الصفقه الواحدة للضريبة الموحدة هى :-

١- أن ما يعتبر صفقه خاضعة للضريبة هو عملية الشراء بنية البيع وبشرط إلا يكون المال المشتريمعدا" للاستعمال الشخصى أو للإستثمار ومن ثم فإن أى شراء لا تصاحبه نيه البيع يخرج عن مفهوم الصفقة الواحدة [١] .

---

(١) من البديهى إلا يشترط فى الصفقة الواحدة ما يشترط لاعتبار الممول صاحب مهنه أو منشأة . فليس من شك فإن المشرع قصد أخضاع نوعية من النشاط عبر عنها بالصفقة الواحدة غير تلك التى عبر عنها بالمهنه أو المنشأة والا ما كان يشترط فى المهنة أن تتداول على وجه الاحتراف الذى يتم عنه مزاولة العمليات على وجه الاعتياد . ومن ثم لايجوز اشتراط الاحتراف لاخضاع =

٢- يجب أن تكون الصفقة ناتجة عن عمل تجارى أو صناعى ، فلو تعلقت الصفقة بعمل مهنى أو زراعى لا تخضع للضريبة .

٣- أن وعاء الضريبة هو ربح العملية أو الصفقة الوحدة أى الناتج بعد مقابلة الايرادات بالنفقات المتعلقة بها .

٤ - أن المقصود بالصفقة الواحدة الخاضعة للضريبة هى تلك الصفقة التى تزيد قيمتها عن ١٠٠٠٠ جنيه أو الصفقة التى ينتج عنها ربحاً يجاوز ٢٠٠٠ جنيه اذا ما قلت قيمتها عن ١٠٠٠٠ جنيه .

٥- أن تتم المحاسبة عن الصفقة الواحدة على أساس سنوية الضريبة ، وبالتالى يتحدد موعد تقديم الاقرار وسعر الضريبة - ويتمتع الممول بالاعفاء المقرر للاعباء العائلية حسب حالته الاجتماعية .

ومتى توافرت تلك القواعد يلتزم صاحب الصفقة الواحدة بأخطار المأمورية المختصة بواقعه قيامه بها ، ويوضع هذا الاخطار أسمه ومحل أقامته وتاريخ بداية ونهاية الصفقة وبياناتها وعليه اداء الضريبة المستحقة من واقعه ، ويعتبر هذا الاخطار أقرار خاصاً بسنة ماليه كامله يقدم فى المواعيد المحدده لتقديم الاقرار .

٣/٥/١ أرباح المنشأة الفرديه والشريك المتضامن أو الموصي وشركات الاشخاص .

تنص المادة المادة (١٦) من القانون على ما يلى :-

= الربح الناتج عن الصفقة الواحدة للضريبة خاصة وان هذا الشرط ينصرف الى الممول بينما أحال المشرع إلى اللائحة تحديد النشاط ذاته الذى يباشره مرة واحدة فقط دون اعتبار لشخص من يمارسه .

ينظر فتوى الجمعية العمومية بمجلس الدولة رقم ٥٣٠ - جلسة ٨٢/٤/٧ ملف ١١٤/١٨ .

« تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر متى كانت متخذه شكل منشأة فردية ، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن و الشريك الموصى فى شركات التضامن وشركة التوصيه البسيطة والشريك فى شركات الواقع .

وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذا" شكل منشأة مستقلة .

من النص السابق يتضح مايلى :-

١- أهم المشرع بتعداد طبيعة الاشخاص الخاضعين للضريبة على النحو التالى:-

- صاحب المنشأة الفردية .

- الشريك المتضامن فى شركات الأشخاص شركة تضامن أو توصية بسيطة.

- الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة

- الشريك فى شركات الواقع .

والجديد الذى أستحدثه المشرع فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هو المعاملة الضريبية للشريك الموصى ، حيث تخضع حصه كل شريك موصى فى أرباح شركات التوصية البسيطة للضريبة الموحدة بعد أن كانت تخضع حصه التوصية جميعها باسم الشركة فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢- اذا لم يكن للمنشآت المشتغلة فى مصر منشأة مشتغلة فى الخارج تفرض الضريبة على جميع الارباح التى تحققها من نشاطها فى الداخل والخارج .

٣- اذا كانت المنشأة المشتغلة فى مصر لديها فرع فى الخارج ، ويتولى هذا الفرع عمليات الشراء والبيع فى الخارج ، فإن هذا الفرع يمثل منشأة مشتغلة بالخارج وبالتالى لا تخضع أرباحه للضريبة فى مصر .

٤/٥/١ أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة

تنص المادة (١٧) من القانون على ما يلى :

« تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسره والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل باعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .

تناولت تلك المادة حالة الوسطاء المتهنين لاعمال السمسره والوساطه ويشترط لسريان الضريبة على هؤلاء المتهنون الوسطاء ما يلى :-

١- يجب أن تكون هناك عملية وساطه . أى تقريب بين بائع ومشترى أيا كانت صفه الوسيط .

٢- أن يكون عمل الوسيط خاصاً بشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من البضائع أو الخدمات أو القيم المنقولة على اختلاف أنواعها .

٣- أن يكون الوسيط مستقلاً عن غيره - فى اداء عملية غير تابع لشخص أخر، والاقانه يخضع للضريبة الموحدة على المرتبات .

٤- يجب أن يتوافر شرط الاحتراف والامتهان فى عملية الوساطه ، بمعنى أن يكون للوسيط سجل تجارى ومكان معروف لمزاوله الوساطه .

من نص المادة (١٧) من القانون يتضح الصور المختلفه للوسطاء الخاضعين للضريبة ، وهؤلاء غير الخاضعين للضريبة كما يوضحها الشكل التالى :-

شكل رقم (١)

أشكال الوسطاء المتهنين

- **وسطاء خاضعين للضريبة الموحدة على الأنشطة التجارية**
  - **سمسار الأوراق المالية**: الوساطه فى بيع وشراء الأوراق المالية
  - **الوكيل بالعمولة**: يعتبر طرف فى عقد الوكالة الذى يربطه بالموكل وطرف فى عقد الصفقة التى يجريها مع الغير
  - **سماسره العقارات**: الوساطه فى بيع وشراء وتأجير العقارات
  - **الخبير المثمن**: فى حالة قيامه بعمليه التثمين والبيع والوساطه بالمزاد
- **وسطاء خاضعين للضريبة الموحدة على المهن غير التجارية**
  - **الخبير المثمن**: فى حالة اقتصار عمله على التثمين فقط
- **وسطاء خاضعين للضريبة الموحدة على المرتبات**
  - **الممثل التجارى**: يعمل تابعًا لشركة ويتعاقد باسمها مقابل عمولة
  - **منتجين شركات التأمين**: يتلخص عمله فى الوساطه بين المستأمن وبين شركة التأمين مقابل عموله يتقاضاها منها
  - **الجلابون**: يحليون العملاء للسماسره نظير نسبة من العمولة
  - **مندوبين سماسرة الأوراق المالية**: إجراء لدى سماسره الأوراق المالية ويتقاضوا مرتبات ثابته

١/٥/٥ العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة .

تنص المادة (١٨) من القانون على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لاى شخص طبيعى أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة مهنته اوأيه مبالغ تدفع مقابل حقوق معرفه أو استغلال أو اداء على أختلاف انواعها وصورها وذلك بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الاعباء العائلية وبذات السعر المقرر فى المادة (٩٠) من هذا القانون .

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة او أيه مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة من هذه المادة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها الى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة او أيه مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

باستقراء نص المادة (١٨) من القانون يتضح ما يلى :-

١- أستحدث القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أخضاع مقابل حقوق المعرفه - Know How أو الاستغلال أو الاداء على اختلاف أنواعها والتى أطلق عليها هذا القانون مصطلح الاتاده (١) .

---

(١)يقصد بهذا المقابل المبالغ المدفوعه من أى نوع مقابل الترخيص باستغلال أنواع معينه من الحقوق مملوكه للافراد أو شركات الأشخاص كاستعمال أو الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل ادبى أو فنى أو علمى بما فى ذلك الافلام السينمائية والافلام والإشرط المستخدمة فى الأذاعة والتليفزيون أو براءه أختراع أو علامة تجارية و مقابل أستعمال أو الحق فى استعمال أية معدات صناعية أو علمية أو مقابل معلومات تتعلق بخبره صناعية أو تجارية أو علمية .

٢- نفرض الضريبه على السمسرة أو العمولة العارضتين أو مقابل حقوق معرفة أو اداء أو استغلال بذات السعر المفروض فى المادة (٩٠) من القانون دون أى تخفيض لمواجهة التكاليف أو الاعباء العائلية - مما يعد خروجًا عن القاعدة العامه المقرره بالمادة (٢٧) من القانون التى تنص على تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كافة التكاليف أو المادة (٨٨) التى تقرر خصم الاعباء العائلية قبل فرض الضريبة .

٣- يلتزم دافع العمولة أو السمسرة . بحجز مقدار الضريبة وتوريدها للمأمورية التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة ... مصحوبًا على النموذج رقم ٢٨ ضريبة موحد (او أيه ورقة تشتمل على كافة البيانات الواردة به) .. أى أن التحصيل يتم عن طريق الحجز من المنبع دون الانتظار لنهاية السنة المالية طبقًا لقاعدة التوريد المباشرة .

٤- أن تلك العموله تسرى على الممول الذى حصل عليها سواء كان شخصًا طبيعيا أو شركة أشخاص ، ويتم حسابها بشكل مستقل عن نتائج نشاط المنشأة أو شركة الأشخاص .

٥- فى حالة ما اذا كانت تلك العمولة مدفوعه لشركة أشخاص ، يتعيين حساب. الضريبة على نصيب كل شريك على حده فى تلك العمولة وليست حسابها على تلك العمولة مرة واحدة تأسيسًا على أن الضريبة الموحدة تسرى على دخل الأشخاص الطبيعين وليس على الشركة تطبيقًا لنص المادة (١٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

٦/٥/١ أرباح تأجير المحلات التجارية أو الصناعية والالات

تنص المادة (١٩) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الايجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الالات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد القواعد والاسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح الالات التى تستخدم فى الزراعة فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوه ٨٦ حصان وماكينات الرى .

يتضح من ذلك النص ما يأتى :

١- أن المشرع قد أخضع أرباح تأجير المحال التجارية والصناعية لهذه الضريبة بشرط أن يكون ملحقا بها بعض أو كل العناصر المادية (مثل الاثاث والمعدات والالات) أو المعنوية (مثل الاسم التجارى والعلامات التجارية) ويعنى هذا أن تأجير هذه المحال بدون تلك العناصر يخرجه من نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

وحيث أن النص قد جاء عاما بالنسبة لعملية التأجير ، من ثم فان أرباح التأجير تخضع للضريبة سواء أكان المؤجر مالكا للمحل المؤجر أم مستأجرا له . والأصل أنه يعتبر تأجير المحل التجارى أو الصناعى عملا من الاعمال التجارية اذا كان هذا التأجير شاملا المحل بكافة عناصره أو اشتمل فقط على العناصر المادية - كلها أو بعضها مثال ذلك تأجير المصانع أو الورش بالاتها وأدواتها أو تأجير الفنادق والبنسيونات بأثاثها وادواتها أو تأجير دور السينما والمسارح والاستديوهات . (١)

---

(١) أما اذا اقتصر الايجار على العناصر المعنوية فقط (اسم الشهرة أو العلامة التجارية) =

غير أن المشرع رأى النص صراحة على اخضاع أرباح القائمين بتلك العمليات للضريبة سواء شمل الايجار كل أو بعض العناصر المادية أو المعنوية المرتبطة بالمحل التجارى أو الصناعى ، باعتبارها منشآت أعدها أصحابها مؤجرة لخدمة أغراض تجارية أو صناعية وخرجت بذلك الاعداد من الاستغلال العادى الى نطاق المضاربة والربح [١].

وتتحدد الارباح الخاضعة للضريبة على أساس الفرق بين ايراد التأجير الذى يحصل عليه المؤجر والنفقات التى تقع على عاتقه حسب الاتفاق مثل استهلاك العناصر المؤجرة القيمة الايجارية المتخذة اساسا لفرض الضريبة العقارية (اذا كان المؤجز مالكا للمحل) أو ايجار المحل خاليا (اذا كان المؤجر مستأجرا للمحل) بالاضافة الى الاعباء المرتبطة بالمحل المؤجر مثل استهلاك المياه والكهرباء ومصروفات الصيانة .

٢- اخضع المشرع أرباح تأجير الالات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية للضريبة .

وفى هذا الخصوص فقد يتساءل البعض حول ما اذا كانت أرباح تأجير الأنواع الأخرى من الالات مثل الالات البخارية أو اليدوية تخضع للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية أو الصناعية أم أن عدم النص عليها لا يخضعها لتلك الضريبة ؟

= دون أن يشمل أى عنصر من العناصر المادية فقد كان الاتجاه نحو عدم اعتبار ذلك العمل من الاعمال التجارية ، وبهذا المعنى حكمت محكمة القاهرة الابتدائية فى الحكم الصادر بتاريخ ١٩٦٣/٦/٢٢ .

(١) ينظر بالتفصيل حكم محكمة النقض ٣٤٢ (٢٨ ق) بتاريخ ١٩٦٢/٢/٢١ وتجدر الاشارة الى أنه اذا اقتصر الامر على تأجير المالك لعقارة دون أى من العناصر المادية أو المعنوية فان كل ما يخضع له المالك هو الضريبة على العقارات المبنية طبقا للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أما اذا كان مؤجر العقار غير مالكه كما فى حالات التأجير من الباطن فإنه يمكن أن تخضع للضريبة الموحدة على المهن غير التجارية اذا توافر شروطها وباعتبارها ضريبة القانون العام .

فى رأى المؤلف أن تأجير الالات بوجه عام يعتبر عملا تجاريا ، حيث يعتبر القانون التجارى أن عملية تأجير المنقول من الاعمال التجارية وبالتالى فهى خاضعة للضريبة ، ومن ثم فان عدم نص المشرع على ذلك الخضوع كان سيؤدى الى ذات النتيجة - أى عدم الخضوع ، ولكن كان الأخرى على المشرع أن يقتصر فى نصه فى المادة (١٩) - الفقرة الثانية على ذكر الالات فقط دون النص على ما اذا كانت ميكانيكية أو كهربائية أو اللكترونية حتى لايوجد لبس فى تنفيذ القانون .

٣- أستحدث المشرع فى الفقرة الثالثة من المادة (١٩) نص جديد بمقتضاه يتم عدم اخضاع أرباح الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الرى للضريبة ، فيما عدا ذلك يتم تحديد صافى أرباح الالات المستخدمة فى الزراعة طبقا لقراروزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة فى هذا الشأن .

٧/٥/١ أرباح التصرف فى الاصول الرأسمالية

تنص المادة (٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها فى هذا الباب وكذا الارباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الاصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند أنقضائها .

وإذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الاصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية أنتاجية خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة تستنزل هذه الارباح من أرباح المهن أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الاستبدال كل ذلك بشرط أمساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة (١٠٠) من هذا القانون دون الاخلال باية مزايا أخرى منصوص عليها فيه .

ولا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من اعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الاشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهم أو عند اندماجها فى شركة مساهمه وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية و صاحب المنشأة أو الشراء يجب الاحوال فى الاسهم المقابلة لانصتهم مدة خمسة سنوات .

كما لا يسرى حكم هذه المادة على الارباح الناتجة من اعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وشركة الاشخاص عند تحويلها الى شركة من شركات المساهمة » .

يتضح من نص المادة (٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن المشرع الضريبى المصرى قد بدأ فى مسايرة الأتجاهات المعاصرة للمعالجة الضريبية فى التصرف فى الأصول الرأسمالية . ويتضح ذلك مما يأتى :-

١/٧/٥/١ - الارباح الناتجة من التصرف في الاصول الثابتة والخاضعة للضريبة .

تتمثل تلك الأرباح فى :-

أ- الناتجة من بيع أى أصل من الاصول الثابتة للمنشأة .

ب- المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الاصول الثابتة .

وتسوى الضريبة فى هاتين الحالتين سواء كان أثناء حياة المنشأة أو عند أنقضائها وتصفيتها .

مثال

أشترت شركة توصية بسيطة سيارتين بتاريخ ١٩٩٢/١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه ، وقامت فى ١٩٩٤/١/١ ببيعهما وقد كانت قيمة مجمع الاهلاك ٣٠٠٠٠ جنيه فى هذا التاريخ وقد كانت القيمة البيعية ١٤٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب اجراء القيود المحاسبية - مع كيفية معالجة تلك العملية ضريبياً .

القيود المحاسبية .

١٥٠٠٠٠ من حـ/ الاصول الثابتة - سيارات

١٥٠٠٠٠ الى حـ/ الموردين (أو النقدية)

(قيمة شراء عدد ٢ سياره بالاجل (أو نقداً) بتاريخ ١٩٩٣/١/١

١٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

الى مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـ/ الاصول الثابتة سيارات

(القيمة الدفترية = القيمة التاريخية - مجمع الاهلاك)

(٣٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠)

٢٠٠٠٠ حـ/ أرباح رأسمالية

قيمة بيع عدد ٢ سيارة نقداً أو أثبات

الارباح الرأسمالية بتاريخ ١٩٩٤/١/١

يتم أضافة الربح الرأسمالى إلى ايرادات النشاط التجارى أو الصناعى فى حساب الارباح والخسائر ، بحيث يخضع هذا الربح الرأسمالى للضريبة الموحدة تطبيقاً لنص المادة (٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

١/٥/٧/٢- الحوافز الضريبية المرتبطة بالاصول الرأسمالية .

بهدف التشجيع على أستبدال الاصول باخرى أكثر كفاءة ، سمح المشرع بموجب المادة (٢٠) - الفقره(٢) من القانون بامكان أستنزال الارباح الرأسمالية التى خضعت

للضريبة من أرباح المنشأة التى تتحقق فى السنة أو السنوات التالية للبيع أو الاستبدال - اذا ما توافرت عده شروط هى: - [١] .

أ- ان يعيد الممول استثمار ثمن بيع الاصول أو التعويضات المدفوعة فى شراء أصول رأسمالية أنتاجية ، أو بمعنى أخر أن يتم الاستخدام والكلى لبيع الاصول أو التعويضات - على الاقل ، فالاستخدام الجزئى لن يتيح للممول الميزه الضريبية بالاستنزال .

ب- يجب أن تقوم المنشأة بشراء أصول رأسمالية أنتاجية فى نفس السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو فى خلال السنتين الماليتين التاليتين ، فلا يستفيد الممول بميزة الاستنزال اذا تم الشراء بعد تلك المدة .

جـ- أن يتم شراء أصول رأسمالية أنتاجية - حتى لو كانت مستعمله

ولا يشترط وجود تماثل من الاصل المستبدل والاصل الهالك سواء بين حيث التنوع أو الدرجة أو الاستعمال ، إلا أن النص لا يسمح بأن يتخذ الاستخدام شكل أصول رأسمالية يتم تصنيعها داخل المنشأة .

د- ضرورة أمساك الممول الدفاتر منتظمة ، ولاشك أن هذا الشرط يجب أعادة النظر فيه ، حيث سبق وان أخضع المشرع الربح الرأسمالى للضريبة بغض النظر عن شرط أنتظام أو عدم انتظام الدفاتر ، ومن ثم فإن الاستنزال يجب أن يتم بغض النظر عن هذا الشرط .

---

(١) كان المشرع الضريبى بمقتضى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يقضى بخصم الضريبة المدفوعة من الضريبة المستحقة فى سنة البيع ولذلك فقد وفق القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى هذا التعديل الذى يعتبر لصالح الممول حتماً ، الا أنه كان يجب تعديل نص المادة (١١٧) بنفس النص فى الضريبة على أرباح شركات الاموال .

مثال :

- فى ١٩٩٣/١/١ قامت شركة توصية بسيطة ببيع سيارات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد حققت ربحًا رأسمالية بمقدار ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد ماقامت الشركة بشراء سيارات جديدة فى ١٩٩٤/١/١ بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : تحديد الحافز الضريبى الذى يمكن أن تتمتع به تلك الشركة فى عام ١٩٩٤ .

يمكن للشركة فى المثال السابق أن يخصم من أرباحها خلال عام ١٩٩٤ مبلغ ١٠٠٠٠٠ الممثل لربح بيع السيارات ، حيث تم استخدام ثمن البيع بالكامل خلال سنتين تاليتين لسنة البيع ، وإذا لم يكف الربح فى هذه السنة يظل حق المنشأة قائمًا فى الترحيل للسنوات التالية ومع افتراض وجود دفاتر منتظمة للشركة !؟ .

١/٥/٧/٣ - الارباح الرأسمالية التى لا تخضع للضريبة الموحدة

بغرض تشجيع أنشاء الشركات المساهمة والتوسع فى نشاطها فقد قرر المشرع فى الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٢٠) من القانون عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من :-

أ- اعادة تقييم اصول المنشأة أو شركة لاشخاص عند تقديها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهمه أو عند اندماجها فى شركة مساهمة .

ويشترط عدم تصرف مقدم الحصه العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الاحوال فى الاسهم المقابلة لا نصبتهم مدة خمسة سنوات .

ب- أعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وشركات الاشخاص عند تحويلها الى شركة من الشركات المساهمة [١] .

---

(١) تنص المادة (٤٥) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على عدم جواز تداول الاسهم التى =

٤- الارباح الرأسمالية التى تخضع للضريبة بسبب أعادة تقييم أصول المنشأة أو الشركات بسبب تغير شكلها القانونى .

اذا ما تم تغيير الشكل القانونى لشركات الاشخاص نتيجة أنضمام أو تخارج أحد الشركاء أو تنازل أحد الشركاء عن جزء من حصته لشريك أخر ، أو اذا ما قدم صاحب أحدى المنشآت صافى أصولها كحصة فى رأس مال شركة أشخاص ، فإن ذلك يترتب عليه وجود أرباح رأسمالية تنشأ نتيجة زيادة قيمة التنازل للحصة عن قيمتها الدفترية ومن ثم تخضع الارباح للضريبة .

مثال :

قدم أحد المولين صافى أصول منشأته الفردية كحصة فى رأس مال شركة أشخاص ، وقد كانت القيمة الدفترية لصافى تلك الاصول بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج ، وقد تم اعادة تقييم تلك الاصول بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج ، المطلوب تحديد المعالجة الضريبية لفرق اعادة التقييم .

يعتبر الفرق بين القيمتين ومقداره ١٠٠٠٠ ج ربحاً رأسمالياً محققاً لصاحب المنشأة الفردية ، وتخضع للضريبة باسمه .

١/٥/٨ أرباح تشييد أو شراء العقارات وتقسيم أراضى البناء

تنص المادة (٢١) من القانون على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على الارباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها وعلى الارباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها .

= تعطى مقابل الحصص العينية قبل نشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر وسائر الوثائق الملحق بها عن سنتين ماليتين كاملتين لاتقل كل منهما عن اثنى عشر شهراً من تاريخ تأسيس الشركة .

وفى هذه الاحوال تخصم من الضريبة المستحقة على الممول ما يكون قد سدده من ضريبة طبقًا لحكم المادة (٢٢) من هذا القانون »

من الواضح أن ذلك النص قد تناول حالتين هما :

(أ) الارباح الناتجة من شراء أو تشييد العقارات بغرض بيعها (١)

يتضح من نص تلك المادة أن هناك شروط للخضوع للضريبة هى :

١- أن يقوم الشخص بشراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه فضلا عن أن يكون البيع مسبوقا بالشراء أو التشييد ، فلا تسرى الضريبة على أرباح التصرف فى العقارات التى سبق وأن انتقلت الى المتصرف عن طريق الهبة أو الميراث .

٢- أن يكون الشراء أو التشييد بقصد البيع .

٣- أن يعتادا الممول الشراء أو التشييد بقصد البيع (٢)

---

(١) تعتبر كافة الاعمال المتعلقة بالعقارات اعمالا مدنيه بطبيعتها ، ومن ثم فان اخضاع أرباحها للضريبة على الارباح التجارية والصناعية يؤكد أن المشرع الضريبى لم يقتصر عند فرض الضريبة على أرباح الاعمال التجارية ، بل توسع فى مفهوم الايرادات الخاضعة للضريبة ، فاخضع بعض أعمال مدنيه لا يتوافر فيها عنصر المضاربة ، استنادا الى أنها تحقق أرباحا لا تقل عما تحققه المنشات التجارية والصناعية مثل التعامل فى العقارات .

(٢) الاعتياد يعنى التكرار - لاكثر من مرة - فلو أن ممولا اشترى أو شيد عقارا ثم قام ببيعه دفعه واحدة فان ارباح هذه العملية لا تخضع لنص هذه المادة وانما تخضع لنص المادة (٢٢) من القانون التى سوف يتم التعرض لها بعد ذلك .

(ب) الارباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .

حيث يتضح من نص تلك المادة أن هناك شروط للخضوع للضريبة هى :

١- أن تكون الاراضى معدة للبناء - ومن ثم فاذا كانت عملية التقسيم والتصرف تتعلق بأراضى زراعية فانها تخرج عن نطاق هذه الضريبة .

٢- أن تتم عملية التقسيم للارض ، فان تم التصرف فى قطعة أرض داخل كردون المدينة دون أجراء تقسيم عليها فلا يدخل هذا التصرف ضمن عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها .

٣- أن يتم التصرف فى تلك الاراضى ، اذا أن عدم التصرف فيها يعنى عدم توافر الواقعة المنشئة للضريبة .

٤- أن تكون الاراضى مملوكة للممول فردا كان أو شركة وبغض النظر عن اسباب الملكية .

ويلاحظ ما يلى :

- عدم اشتراط الاعتياد مثلما حدث بالنسبة لمن يشيدون أو يشترون العقارات.
- عدم اشتراط شراء الشخص للاراضى التى تم التصرف فيها حتى يخضع للضريبة ، حيث قد يكون حصل عليها عن طريق آخر غير الشراء .
- عدم اشتراط أن يكون قد تم بيع تلك الاراضى بل نص المشرع على كلمة التصرف فيها والذى يمكن أن يتم بوسائل أخرى بخلاف البيع .

تحديد الارباح الخاضعة للضريبة .

وقد أشارت هذه المادة الى قيام وزير المالية بالاتفاق مع وزير الاسكان بتحديد

القواعد والاسس المحاسبية لتحديد صافى هذه الارباح التى تمت على النحو التالى :

يتم تحديد الارباح التى يحققها المولين الذين يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها وكذلك الارباح التى يحققونها من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار وثمن تكلفته .

تحديد ثمن البيع :

يحدد وفقا للثمن الحقيقى للعقار المبيع فى تاريخ البيع ويعتبر الثمن الوارد فى عقد البيع سواء كان مسجلا أو غير مسجل حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب عكس ذلك .

تحديد التكلفة :

١- بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضى التى يشتريها الممولون بقصد بيعها يحدد ثمن التكلفة على أساس ثمن الشراء المحدد فى عقد الشراء مضافا اليه جميع المصروفات الرأسمالية التى انفقت لاقتناء العقار واذا انصب التصرف على جزء من العقار فان ثمن شراء هذا الجزء يحسب على أساس مايوازى هذا الجزء منسوبا الى العقار (الاراضى والمبانى) .

أما اذا كان التصرف منصبا على وحدة سكنية من العقار فان ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد على أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأرض المقام عليها العقار مضافا اليه مايخصها من ثمن شراء باقى هذا العقار .

٢- بالنسبة للعقارات التى يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها يحدد ثمن التكلفة على أساس قيمة الأعمال التى تمت حتى تاريخ التصرف مضافا اليها ثمن شراء الأراضى المقامة عليها .

أما بالنسبة لحساب تكلفة الاراضى فتكون على الوجه التالى :

١- تحسب تكلفة الأراضى التى آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية المقدرة وفقا للقانون ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة ايلولة سواء آلت ملكيتها فى ظل أحكام القانون سالف الذكر أو قبله (والذى يتم على أساس تقديرها بقيمتها الحقيقية وقت الوفاة مع الاسترشاد بعقود التصرفات فى الأراضى المجاورة فى أقرب تاريخ من الوفاة) .

٢- تحسب تكلفة الأرض التى آلت ملكيتها للممول بطريق الهبة على أساس القيمة الواردة فى العقد أو القيمة الحقيقية حسب الأحوال .

٣- تحسب تكلفة الارض التى آلت ملكيتها للممول بأى سبب آخر من أسباب كسب الملكية وفقا لقيمة المثل وقت كسب الملكية .

وتجدر الاشارة الي أنه يجب الاسترشاد بقرارات تحديد اسعار أراضى البناء التى تصدر من لجان التحريات بمكتب الشهر العقارى وذلك طبقا لما جاء بالتعليمات التنفيذية رقم ٣١ بتاريخ ١٩٨١/٨/٥ .

وبالنسبة لحساب تكلفة أراضى التقسيم فتكون على الوجه التالى :

١- يحدد ثمن تكلفة أراضى البناء المقسمة وفقا للاسس السابقة .

٢- يستبعد من تكلفة الأرض المحددة تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الاخرى للتقسيم وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء وتقسيم هذه التكلفة على مجموع الامتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد .

ويضاف لتكلفة المتر المربع من أرض التقسيم ما يخصه من تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها واقامة المرافق الاخرى كهرباء والمياه والصرف الصحى فى ضوء المستندات المقدمة للمأمورية بعد فحصها ، واعتمادها ولكن فى حالة عدم استكمال

المرافق قبل بدء البيع فان التكاليف تحدد على أساس قيمة ما تم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية وتقسيم هذه التكاليف على رصيد الامتار المربعة من تكاليف المرافق التى تمت خلال السنة ، وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو اقامة مرافق أخرى فى سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم على رصيد الامتار المربعة الباقية فى آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التى استكملت خلالها لتضاف الى ما يخص من تكاليف المرافق التى تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا .

وتحدد الأرباح الناتجة من تقدير حق انتفاع على العقار أوتأجيره لمدة تزيد على خمسين سنة بواقع ثلث الأرباح مقدرة وفقا للاسس السابقة .

وفى الواقع أن ذلك القرار قد وجهت اليه انتقادات كثيرة لعل من أهمها أنه لم يراع تدهور سعر النقد ، كما أن هناك أرباحا قد تحققت قبل صدور قوانين الضرائب أو فى فترة تقادمت وكان الاجدر تحديد القيمة فى السنوات الخمسة السابقة ثم فى تاريخ التصرف والفرق هو الربح مع مراعاة تدهور سعر النقد .

وفى هذا الخصوص اقترح البعض (١) أن تتضمن التكلفة علاوة على المصروفات الرأسمالية جميع المصروفات البيعية والادارية لما لها من أهمية كبرى فى تحقيق الربح الخاضع لتلك الضريبة ، ومن ناحية أخرى فان اعتبار الفرق بين ثمن بيع العقار وثمن التكلفة ربحا خاضعا للضريبة لا يكون صحيحا الا اذا تم اخذ عامل التضخم النقدى الذى أسهم بنصيب فى ارتفاع ثمن البيع عن ثمن الشراء ، ومن ثم يجب أن يتم تخفيض الفرق المشار اليه لما يعادل نسبة هذا التضخم الى ثمن شراء العقار أو تكاليف

---

(١) ينظر على سبيل المثال :

- حسن الفرياوى ، السيد شرع ، شعبان حافظ ، سامى غيته ، ضرائب الدخل - فحصا وربطا ، تنفيذا وتشريعا ، تحصيلا وحجزا ، الجزء الثانى ، الطبعة الثانية ١٩٨٦ ، بدون ناشر ، ص ٦٥-٦٦ .

انشائه حتى لا يتضمن وعاء الضريبة ربحا صوريا .

مثال توضيحى :

بفرض أن أحد المولين اشترى قطعة أرض مساحتها ٨٠٠ متر مربع بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، وقام بتقسيمها بعد استبعاد ٥٪ من مساحتها للشوارع الى قطعتين متساويتين ، وقد تكلف ١٠٠٠٠ جنيه فى سبيل رصف الشوارع وادخال المياه والكهرباء والصرف الصحى . وقد قام ببيع القطعتين فى عام ١٩٩٤ بسعر المتر المربع ١٠٠ جنيه ، والمطلوب تحديد صافى الارباح الخاضع للضريبة الموحدة على الارباح التجارية والصناعية .

للوصول الى الارباح الخاضعة للضريبة يتبع الاتيى :

- مساحة الشوارع = ٨٠٠ متر مربع × ٥٪ = ٤٠ متر مربع
- المساحة المخصصة للبيع = ٨٠٠ - ٤٠ = ٧٦٠ متر مربع
- ثمن شراء المتر الواحد = ٨٠٠٠٠ ÷ ٨٠٠ = ٨٠ جنيه / للمتر
- تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها واقامة المرافق اللازمة =

  (٤٠ متر مربع × ٨٠ جنيه) + ١٠٠٠٠ = ١٣٢٠٠ جنيه .
- ما يخص المتر المربع المباع من تكلفة تمهيد الشوارع واقامة المرافق =

  ١٣٢٠٠ ÷ ٧٦٠ متر مربع = ١٧,٤ جنيه / للمتر
- تكلفة المتر المربع الكلية من المساحة المخصصة للبيع =

  ٨٠ + ١٧,٤ = ٩٧,٤ جنيه / للمتر
- صافى أرباح بيع القطعتين الخاضعة للضريبة =

  ٧٦ متر مربع × (١٠٠ - ٩٧,٤) = ١٩٧٦ جنيه

تجدر الاشارة الى أن نص المادة (٢١) السابق الاشارة اليه يشير الى ما يلى :

أ- يحق للممول فى حالة تحقيق خسائر من مزاولة هذا النشاط أن يخصمها من الارباح التى قد يحققها من أى نشاط تجارى أو صناعى آخر أن وجد طبقا لحكم المادة (٢٨) من القانون .

ب- يحق للمول خصم ما يكون قد سدده من ضريبة طبقا لنص المادة (٢١) من الضريبة المستحقة عن مزاولة ذلك النشاط فاذا حوسب الممول عن تصرف واحد طبقا لاحكام المادة (٢٢) وقام بسداد الضريبة المستحقة عن ذلك التصرف ، وحدث أن قام نفس الممول بتصرف أخرى فانه طبقا للمادة (٢١) يكون قد مارس عملية التصرف فى العقارات بصفة اعتيادية متكررة ، وبالتالى يخضع عن جميع العمليات التى قام بها لحكم المادة (٢١) على أن يخصم من الضريبة التى تستحق طبقا لتلك المادة ما يكون قد سدده طبقا للمادة (٢٢) .

مثال :

باع أحد المموليين عقارا بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه بموجب عقد موثق فى ١٩٩٠/١٠/١ وسدد الضريبة المستحقة طبقا للمادة (٢٢) وهى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه - وتعتبر تلك الضريبة نهائية .

ولكن اذا قام نفس الممول ببيع عقارا آخر بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه بموجب عقد موثق فى ١٩٩٠/١١/١ وسدد الضريبة المستحقة طبقا لنص المادة (٢١) وهى مبلغ ٤٥٠٠ جنيه .

هنا يجب أن تم محاسبة الممول عن التصرفين طبقا لنص المادة (٢١) ويكون وعاء الضريبة هو (ثمن البيع من التصرفين مخصوماً منه ثمن الشراء والتكاليف)

متى توافرت شروط تطبيق أحكام المادة (٢٢) .

فاذا اتضح أن صافى الربح من العمليتين هو ٢٥٩٦٠ جنيه فتكون الضريبة المستحقة عليه (بفرض أنه متزوج ويعول) ما يلى :

صافى الربح بعد خصم الاعباء = ٢٥٩٦٠ - ١٩٢٠ = ٢٤٠٤٠ جنيه

ويتم حساب الضريبة على النحو التالى :-

٢٥٠٠ × ٢٠٪ = ٥٠٠ ج

٧٠٠٠ × ٢٧٪ = ١٨٩٠ ج

١٤٥٤٠ × ٣٥٪ = ٥٠٨٩ ج

٧٤٧٩

يخصم ما سبق سداده عند التوثيق فى الشهر العقارى ومقداره ٨٥٠٠ ج ، والباقى مبلغ (١٠٢١ ج) ضرية مسدده بالزيادة يستحق استردادها .

٩/٥/١ - الضريبة على إجمالى التصرفات العقارية داخل كردون المدينة .

تنص المادة (٢٢) من القانون على ما يلى :-

« استثناء من حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد أقامة منشآت عليها وسواء اكان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحده سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت أقامه المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير .

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات

الايلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الاسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينة في الاسهم المقابلة لها لمدة خمسة سنوات .

وعلى مأموريات ومكاتب الشهر العقارى تحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر بذات اجراءات تحصيلها من المتصرف اليه الذى يلتزم بسدادها لحساب الممول المتصرف ويعتبر باطلا كل شرط أو اتفاق يقضى بنقل عبء الضريبة الى المتصرف اليه ولايتم شهر التصرفات المشار اليها الا بعد تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة .

وفى تطبيق حكم تلك المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما ، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار اليها البيوع الجبرية ادارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفًا خاضعًا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبه للخدمة أو وحدات الادارة المحليه أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

ويتم توريد هذه الضريبة طبقا لما تقضى به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

يتضح من ذلك النص ما يلى :

١- وعاء الضريبة وسعرها :

ويتمثل وعاء الضريبة فى اجمالى قيمة التصرف ، ويعتبر ذلك خروج عام عن القواعد الاساسية المميزة للضريبة الموحدة على الارباح التجارية والصناعية ، حيث يكون الوعاء هو صافى الربح أما سعر الضريبة (وهو استثناء من السعر التصاعدى

الوارد بالمادة (٩٠)) فقد تقرر بمعدل ٥٪ من اجمالى قيمة التصرف ولعل المشرع قد أخذ بذلك السعر استنادا الى انها ضريبة على رأس المال ، ومن ثم يجب أن يكون السعر معتدلا بالاضافة الى أن التعامل فى رؤوس الاموال الاخرى غير العقارات لا يخضع لضريبة مماثلة كما أن رفع السعر عن ذلك قد يؤدى الى التهرب من الضريبة .

٢- شروط سريان الضريبة :

بالاضافة الى ذلك يجب على المشرع تعديل عبارة تفرض ضريبة الى عبارة تفرض الضريبة حتى لا يلتبس فهمهما على أنها ضريبة غير الضريبة التى بصدد بيان أحكامها .

وتتمثل شروط سريان تلك الضريبة على النحو التالى :-

أ- أن يكون هناك تصرف سواء بالبيع أو الهبة لغير الفروع أو التنازل أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد عن ٥٠ سنة .

ب- أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى داخل كردون المدينة وسواء انصب التصرف على الأرض بحالتها أو بعد أقامة منشآت عليها وسواء كانت اقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو الغير (١)

جـ- تسرى الضريبة سواء كان التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه كما فى حالة بيع شقة تمليك فى عمارة .

---

(١) يسرى النص على كل من أراضى البناء والاراضى الزراعية الداخلة فى كردون المدينة . ينظر ويراجع المنشور رقم (١) للشهر العقارى فى ١٩٨١/١٠/٢٧ الذى يتضمن ذلك التفسير ، حيث قضى بتحصيل ٥٪ من اجمالى قيمة التصرف فيما يقع داخل كردون المدينة من أراضى البناء والاراضى الزراعية معا لحساب الضريبة المستحقة وفقا للمادة .

٣- الاستثناءات من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة :

أ- الهبة للفروع :

فاذا كانت الهبة لاحد الفروع (الابناء والاحفاد) فلا محل لسريان الضريبة ، ولا شك فان ذلك قد يمكن بعض الممولين من تجنب السعر التصاعدى للضريبة على الارباح التجارية والصناعية المنصوص عليها فى المادة (٩٠) ، ذلك أن الممول الذى اشترى عقارا ويعلم أن التصرف فيه بالبيع تخضع أرباحه للضريبة بالسعر العادى التصاعدى يمكنه أن يهبه الى أحد أولاده الذى يقوم بدوره ببيعه وبذلك يخضع فقط للضريبة بسعر ٥٪ .

ولذلك فمن الاحرى على المشرع الغاء النص الخاص باخضاع التصرف بالهبة لغير الفرع حتى يكون النص عاما وشاملا بحيث يسرى على جميع صور التصرفات بالبيع أو التنازل أو الهبة وسواء تمت للغير أو بين الاصول والفروع .

ب- تصرفات الوارث في العقارات التي حصل عليها من مورثه اذا كانت هذه العقارات وقت التصرف بنفس حالتها عند الميراث :

ولاشك فان التعديل فى العقارات الموروثه قبل التصرف فيها سوف تخضع قيمة العقار بأكمله للضريبة وليس فقط التعديلات ، ويرى المؤلف ضرورة تعديل المشرع لذلك النص بحيث يكون الذى يخضع للضريبة هو أرباح الاضافة الى العقار وليس أرباح العقار كله .

جـ- تقديم العقارات كحصة عينيه فى شركة المساهمة بشرط عدم تصرف مقدمها فى حصته خلال ٥ سنوات ويلاحظ أن تقديم تلك الحصة لشركة توصية بالاسهم ، أو شركة ذات مسئولية محدود لايعفيها من الخضوع لتلك الضريبة .

د- البيوع الجبرية ادارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين .

٤- الواقعة المنشئة للضريبة :

أن التسجيل هو الواقعة المنشئة للضريبة باعتباره ناقلاً للملكية ، ويترتب على ذلك أن جميع التصرفات العقارية التى يتم تسجيلها فمن بدء سريان القانون تخضع للضريبة بصرف النظر عن تواريخ عقودها إذا كانت تسبق هذا التاريخ .

٥- سريان الضريبة علي العقار الذى يمثل أصلاً ثابتًا في المنشأة .

ويثور تساؤل هام وهو مدى خضوع قيمة التصرف فى العقارات التى تمثل أصلا ثابتا فى المنشأة للضريبة المنصوص عليها فى المادة (٢٢) ، ولاشك أن نص تلك المادة لا يسرى على هذه العقارات لانها ليست مملوكة لفرد معين وانما هى ملك منشأة لها شخصية اعتبارية مستقلة عن أشخاص اصحابها ويخضع الربح الناتج عن التصرف فيها كجزء من ايراداتها الى الضريبة على الارباح التجارية وفقا لنص المادة (٢٠) سالفة الذكر .

٦- سريان الضريبة على اتحاد ملاك العقار المقسم الى شقق .

كما يثور تساؤل آخر هام وهو مدى سريان تلك الضريبة على قيم التصرفات العقارية لاتحاد ملاك العقار المقسم الى طبقات أو شقق [1] ، ولاشك أن تلك الضريبة

---

(١)يقصد باتحاد الملاك قيام مجموعة من الأفراد بشراء قطعة أرض لاقامة عمارة سكنية عليها وتوزيع وحداتها المختلفة عليهم وعلى ما ينضم اليهم فى المستقبل أو من يحل محل واحد منهم .
هذا وتنص المادة (٧٣) من القانون رقم (٤٩) لسنة ٧٧ فى شأن تأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر على أنه اذا زادت طبقات المبنى أو شققه على خمس وجاوز عدد ملاكها خمسة أشخاص قام اتحاد الملاك بقوة القانون » .

لاتسرى فى هذه الحالة ، حيث أن عملية توزيع الوحدات على أعضاء الاتحاد لا تخرج عن كونها عملية تخصيص الوحدات عليهم وليست تصرفا يسوغ فرض تلك الضريبة ، ولكن اذا ما قام أحد الاعضاء بالتنازل عن كل أو بعض حصته فى ذلك الاتحاد خضع العضو فى هذه الحالة للضريبة .

٧- أداء الضريبة :

يتضح من نص الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٢٢) من القانون كيف يتم تحصيل الضريبة ومن يتحملها على النحو التالى :

أ- تقوم بتحصيل الضريبة مأموريات الشهر العقارى .

ب- يتم تحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر وبذات اجراءات تحصيلها .

جـ- يلتزم المتصرف اليه (المشترى) بسداد الضريبة والذى يقوم بسدادها لحساب المتصرف (البائع) .

د- بطلان التصرفات التى تقضى بنقل عبء الضريبة الى المتصرف اليه ويتم توريد الضريبة للمصلحة طبقا لما قررته اللائحة التنفيذية للقانون .

على كل من يتقدم الى أى من مأموريات ومكاتب الشهر العقارى ويطلب توثيق أو شهر أى تصرف من التصرفات الخاضعة لحكم المادة (٢٢) من القانون أن يحرر نموذج (٣٨) ضريبة موحدة وذلك عند تقديم طلب الشهر والتوثيق .

وفى حالة تعدد المتصرفين أو المقررين لحق الانتفاع أو المؤجرين يلزم كل منهم بتقديم نموذج مستقل حتى ولو جمعهم عقد واحد .

وتقوم مكاتب ومأموريات الشهر العقارى عند شهر المحرر بمراجعة بيانات النموذج رقم ٣٨ ضرائب سالف الذكر واثبات قيمة الضريبة المحصلة ورقم وتاريخ شهر المحرر على كل نموذج على حده وارساله الى الادارة العامة لتجميع البيانات المركزيه بمصلحة الضرائب .

وتقوم مأموريات ومكاتب الشهر العقارى عند تحصيل رسوم التوثيق والشهر المقررة بالنسبة للتصرفات المنصوص عليها فى المادة ٩ من القانون بتحصيل الضريبة على التصرف من المتصرف اليه الذى يلزم بسدادها لحساب الممول المتصرف وذلك لحساب مصلحة الضرائب وبذات اجراءات تحصيل هذه الرسوم ويمتنع على مأموريات ومكاتب الشهر العقارى توثيق أو شهر أى تصرف الا بعد تحصيل الضريبة المستحقة وتقوم خلال الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل بتوريدها الى الادارة العامة لتجميع البيانات المركزية بمصلحة الضرائب .

وفى حالة تحصيل رسوم تكميلية بواسطة مكاتب الشهر العقارى يترتب عليها استحقاق ضريبة تكميلية فأنه يتم التحصيل والتوريد بنفس الطريقة باستخدام نموذج (٣٨ مكررا) ضريبة موحدة .

٥/١٠ أرباح تأجير الوحدات السكنية مفروشة

تنص المادة (٢٣) من القانون على ما يلى :-

تسرى الضريبة على الارباح الناتجة من تأجيراية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معده للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية على أساس قيمة الايجار الفعلى مخصوماً منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من هذا القانون .

وفى جميع الأحوال لايجوز أن تقل قيمة الايجار المتخذ اساساً لربط الضريبة بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة مما يأتى :-

١- عشرة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنيه بالنسبة الى الاماكن المنشأة وقبل أول يناير سنة ١٩٤٤ .

٢- سبعه أمثال القيمة الايجارية المتخذه أساساً لربط الضريبة على العقارات

المبنية بالنسبة إلى الاماكن المنشأة منذ أول يناير سنة ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر سنة ١٩٦١ .

٣- خمسة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الاماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر سنة ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر سنة ١٩٧٣.

٤- ثلاثة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الاماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر سنة ١٩٧٣ .

ويحدد صافى الربح على أساس الارباح الفعلية ايراداً ومصروفاً بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجره فى عقارات تقع خارج كردون المدينة .

وفى جميع الاحوال يخفض صافى الربح الى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجره للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهنى وفقًا للاوضاع والاجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

يتضح من نص المادة (٢٣) من القانون ما يلى :-

١- نطاق سريان الضريبة :

تسرى الضريبة على الارباح الناتجة من تأجير الوحدات السكنية سواء تم التأجير بغرض السكن أولمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنه غير تجارية .

٢- تحديد وعاء الضريبة :

فرقت المادة (٢٣) عند تحديد وعاء الضريبة بين حالتين ، الاولى التأجير داخل كردون المدينة وأشارت الى استخدام أسلوب تقديرى ، والثانية التأجير خارج كردون المدينة حيث يتم التحديد على أساس الاسلوب الفعلى ، ويمكن استعراض ذلك على النحو التالى :-

أ- التأجير داخل كردون المدينة (التحديد على أساس تقديرى) :

ويتحدد صافى الربح الخاضع للضريبة وفقا لذلك الاسلوب على أساس ما يلى :

قيمة الايجار مفروشا - ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف .

وفى جميع الاحوال لايجوز أن تقل قيمة الايجار المفروش عن :

- ١٠ أمثال القيمة الايجارية للمبانى قبل يناير ١٩٤٤ .

- ٧ أمثال القيمة الايجارية للمبانى منذ يناير ١٩٤٤ وحتى ٥ نوفمبر ١٩٦١ .

- ٥ أمثال القيمة الايجارية للمبانى المقامة منذ ١٩٦١/١١/٥ وحتى ١٩٧٣/١٠/٦ .

- ٣ أمثال القيمة الايجارية للمبانى المقامة بعد ٦ أكتوبر ١٩٧٣ وحتى الان .

أى أن ذلك الاساس يرتكز أساسا على مقارنة ٥٠٪ من قيمة الايجار الفعلى المفروش وبين ٥٠٪ من قيمة الايراد الحدى ، وحيث يتم اختيار القيمة الاكبر لتكون وعاء الضريبة .

مثال :

يفترض أن أحد الاشخاص قام بتأجير شقة مفروشة داخل كردون المدينة بايجار شهرى ٥٠٠ جنيه لمدة سنة وأن الشقة فى مبنى انشئ عام ١٩٧٥ علما بأن قيمتها الايجارية السنوية المتخذة أساسا لربط ضيبة المبانى مبلغ ١٥٠٠ جنيه ، فى تلك الحالة يمكن تحديد وعاء الضريبة على النحو التالى :

تتم المقارنة بين ٥٠٪ من قيمة الايجار الفعلى المفروش (٥٠٠ × ١٢ × ٥٠٪= ٣٠٠٠ جنيه) وبين ٥٠٪ من قيمة الايراد الحدى (٣ أمثال القيمة الايجارية أى ٣×١٥٠٠ = ٤٥٠٠ جنيه × ٥٠٪ = ٢٢٥٠ جنيه) ، ومن ثم يكون وعاء الضريبة هو

مبلغ ٣٠٠٠ جنيه حيث أن ٥٠٪ من الايجار الفعلى المفروش يعطى وعاء ضريبى أكبر ومن ثم يتم ربط الضريبة على أساسه .

ب- التأجير خارج كردون المدينة (التحديد على أساس فعلى)

وقد نص المشرع على أن تتم المحاسبة عن صافى الربح الفعلى بالنسبة للوحدات السكنية المؤجرة فى عقارات تقع خارج كردون المدينة ، أى أن الارباح الفعلية تخضع للضريبة على أساس :

الايراد الفعلى للايجار - التكاليف الفعلية للتأجير .

مثال :

يمتلك أحد الاشخاص ٣ شقق قام بتأجيرها مقابل ١٠٠٠ جنيه للشقة فى موسم الصيف وكانت المصروفات السنوية مبلغ ٢٢٠٠ جنيه (١٦٠ جنيه استهلاك مياه وكهرباء ، ١٤٠جنيه ايجار أرض المصيف ١٠٠ جنيه صيانة ، ٢٠٠ أجر حراسة ، ٢٠٠ أستهلاك أثاث ، ١٤٠٠ استهلاك مبانى) .

فى تلك الحالة تتم المحاسبة على النحو التالى :

٣٠٠٠ جنيه الايرادات السنوية (١٠٠٠ × ٣) - ٢٢٠٠ جنيه التكاليف السنوية أى أن صافى الربح الخاضع للضريبة = ٨٠٠ جنيه (٣٠٠٠ - ٢٢٠٠) .

٣- تخفيض مقدار الضريبة :

تنص المادة (٢٣) على تخفيض الضريبة المستحقة الى النصف بشرطين .

أ- أن يكون التأجير للجامعات أو المعاهد أو دور العلم . ويشترط فى هذه الحالة أن تكون الوحدات المؤجرة مخصصة لسكنى الطلاب .

ب- أن يكون التأجير لمراكز التدريب المهنى وفقا للاوضاع والاجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

٤- مدى امكانية استفادة الممول بالخصم المقرر للاعباء العائلية :

ترى مصلحة الضرائب أن من حق الممول الحصول على اعفاء مقابل للاعباء العائلية قبل حساب الضريبة المستحقة . (١)

رغما عن ذلك فقد ثار جدل بين الكتاب حول مدى أحقية الممول للحصول على الخصم وفقا لنص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

فالبعض يرى صحة موقف المصلحة والبعض الاخر يرى ضرورة تعديل مواد القانون بحيث يمكن التعبير الصريح والواضح عن ذلك الحق .

حيث يرى الفريق الاول بأن تحديد الايراد الخاضع للضريبة بنسبة ٥٠٪ من الايراد الفعلى الذى حصله عليه الممول يعبر تعبيرا عن ايراد فعلى وبالتالى يسمح لصاحبه بالخصم للاعباء العائلية ، فتحديد القيمة الايجارية المتميزة أساسا لربط الضريبة لايعتبر أمرا حكميا حيث توضع أساسا لتحديد القيمة الايجارية .

فى حين يرى الفريق الثانى أنه متى كان تحديد التكاليف حكمياً فان الايرادات الخاضعة للضريبة يصبح تحديدها على أساس حكمى ، وبالتالى ليس لصاحبها أن يتمتع بالخصم للاعباء العائلية تطبيقا لنص المادة (٨٨) والتى تقضى :

« لايسرى حكم هذه المادة على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليه على أساس حكمى أو ثابت » .

بمقتضى تلك المادة لايكون للممول الحق فى التمتع بخصم اعفاء الاعباء العائلية فى الحالات التى لا يتم ربط الضريبة فيها على أساس فعلى .

---

(١) يراجع التعليمات التنفيذية الصادرة بشأن محاسبة الشقق المفروشة رقم (٢) بتاريخ ١٩٨٢/٣/٤ .

ويتفق المؤلف مع الرأى الثانى باعتباره الارجح ، ولكى يتمتع الممول بالخصم مقابل الاعباء العائلية يتعين تعديل المادة (٨٨) باستثناء الوحدات السكنية المفروشة .

وغنى عن القول لاخلاف بشأن التأجير خارج كردون المدينة باعتبار أن التحاسب الضريبى الخاص به يتم على أساس فعلى وليس حكمى .

٥- ربط الضريبة فى حالة قيام الزوجة والأولاد القصر بالتأجير :

يعتبر الممول وزوجته وأولاده القصر فى حكم الممول الواحد فى تطبيق احكام الضريبة على الشقق المؤجرة المفروشة ، فتربط الضريبة باسم الممول عن كل الوحدات السكنية المؤجرة مفروشة سواء باسمه أو بواسطتهم ما لم يكن الحق فى تأجير الوحدة قد آل للزوجة أو لأولاده القصر عن غير طريق الوالد أو الزوج .

ولا شك أن الحكمة من ذلك ترجع الى تقليل احتمالات لجوء الممول للتهرب من الضريبة أو تقليل عبئها ، حيث أن توزيع الشقق المؤجرة على عدة أشخاص سوف يترتب عليه اخضاعهم للضريبة بالسعر الاقل (لان الضريبة تصاعدية) .

٦- التبليغ والأخطار :

أوضحت المادة (٢٣) على أن المسئول عن التبليغ والاخطار هو كل من المؤجر أو مالك العقار أو المسئول عن ادارته .

المؤجر :

سواء كان مالكا أو مستأجرا ، حيث يجب أن يرسل الى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ التأجير بيانا بالوحدات المفروشة الخاصة به وبزوجه وأولاده القصر ، موضحا به التفاصيل المطلوبة على النموذج رقم ٣٩ ضريبة موحدة أو أى ورقة شاملة للبيانات الواردة به ، كذلك فعند انتهاء عقد الايجار يتعين

على مؤجر الوحدة المفروشة اخطار المأمورية المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء العقد .

٢- مالك العقار أو المسئول عن ادارته :

حيث عليه أن يخطر الادارة العامة للحصر والاقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة (اذا كان العقار يقع فى دائرة محافظة القاهرة) أو الادارة العامة لضرائب المحافظة (بالنسبة لباقى المحافظات) عن الوحدات المفروشة الموجودة فى العقار ولو لم يكن مؤجرا لها بوصفها مفروشة ، ويتم ذلك الاخطار فى ذات المواعيد السابقة ذكرها بالنسبة للمؤجر على النموذج رقم ٣٩ مكرر ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به .

٧- تحصيل الضريبة :

على مؤجر الوحدة المفروشة أن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة أو يرسل اليها بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول خلال الفترة من أول يناير الى آخر مارس من كل عام اقرارا منفصلا بالضريبة المستحقة عليه عن السنة السابقة وفقا لقيمة الايجار الفعلى المؤجره به الوحدة السكنية المفروشة أو قيمة الايجار المقرر بالفقرة الثانية من المادة (٢٣) من القانون أيهما أكبر على النموذج رقم (٣٩) مكرر ضريبة موحدة وأن يقوم بسداد الضريبة المستحقة خلال المدة المشار اليها .

واذا كانت الوحدة السكنية المفروشة مؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب أو مراكز التدريب المهنى يرفق على الأقرار الذى يقدمه المؤجر شهادة معتمدة من الجهة الرسمية المختصة وفى تلك الحالة تخفض الضريبة المستحقة الى النصف .

١١/٩/١ أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراض ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها وتربية الدواب وتربية المواشي وتسمينها ، ومشروعات مزارع التربية السمكية .

نصت المادة (٢٤) من القانون على سريان الضريبة على تلك المنشآت ، ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة واستصلاح الاراضى بتحديد القواعد والاسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح المنشآت والمشروعات المنصوص عليها فى هذه المادة .

ويمكن ابراز ما تناولته تلك المادة على النحو التالى :-

١- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى .

تنص الفقرة الأولى من المادة (٢٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى:-

« تسرى الضريبة على أرباح منشآت أو استصلاح أو استزارع الأراضى» لعل أبرز ماقدمه المشرع فى نص تلك المادة ما يلى :-

١- فصل المشرع بين أرباح منشآت استصلاح الأراضى عن استزاع الأراضى حتى يتمتع كل منها بالاعفاء المقرر لمدة عشرة سنوات وذلك بدلاً من وجوب وضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع كما أشار المشرع فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢- تتمثل المعاملة الضريبية لأرباح تلك المنشآت فى اعطائها إجازه ضريبية Tax holiday تخضع بعدها أرباحها للضريبة الموحدة ، تأسيسا على نص المادة (٣٦) من القانون (البند ثانياً)

« يعفى من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشر سنوات أعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ أعتبار الاراضى منتجه .

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الارض منتجة .

٢- ارباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها :

تنص الفقرة الثانية من المادة (٢٤) من القانون على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على الارباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها اليًا .

من نص هذه المادة يتضح ما يلى :-

١- أن الضريبة تسرى على أرباح استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها بشرط أن يكون الاستغلال اليًا .

٢- أن الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن أو تفريخها فى المنازل لاتخضع للضريبة.

وقد نصت المادة (٣٦) من القانون (البند الثالث) باعفاء أرباح مشروعات الانتاج الداجنى لمدة عشرة سنوات أبتداء من تاريخ مزاولة النشاط .

وربما أبرز ما استحدثه القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى هذا الصدد هو جعل الاعفاء لمدة عشر سنوات بدلاً من ثلاثة سنوات كما كان قائمًا فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ أو خمسة سنوات كما كان قائمًا فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٣- ارباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشى وتسمينها .

تنص الفقرة الثانية من القانون على ما يلى :-

« تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشى وتسمينها .

ولاتسرى الضريبة على ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشى لمنفعته الخاصة وكذلك ما يقوم بتربية أو تسمينه لمنفعة الخاص وذلك كله فى حدود عشرين راسًا .

يلاحظ على نص تلك المادة ما يلى :-

أ- أن المشرع لم يخضع تلك المشروعات للضريبة الا اذا اتخذت الطابع التجارى الواضح بحيث يتجاوز مجرد خدمة زراعة صاحبها ، من ثم لا تسرى الضريبة على ما يستخدمه المزارع من دواب ومواشى لمنفعته الخاصة ، وكذلك ما يقوم المزارع بتربيته أو تسمينه فى حدود عشرين رأسًا بحيث اذا زاد هذا الحد عن عشرين رأسًا تسرى الضريبة على العدد الزائد حتى ولو كان المزارع يستخدم هذه الزيادة لمنفعته الخاصة أو كان متصلاً بنشاطه الزراعى .

وكما هو الامر بالنسبة لارباح شركات الأنتاج الدواجن ، تعفى أيضًا أرباح حظائر المواشى وتسمينها من الضريبة بشكل مؤقت لمدة عشر سنوات طبقا لنص المادة ٣٦ من القانون (البند الثانى) والذى ينص بإعفاء أرباح تلك المشروعات لمدة عشرة سنوات أبتداء من تاريخ مزاولة النشاط ، وقد كان هذا الاعفاء لمدة ثلاثة سنوات فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بينما كان خمسة سنوات فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٤- أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية

تنص المادة (٢٤) من القانون (البند ثانيا) على سريان الضريبة على مشروعات مزارع الثروة السمكية .

وقد نص المشرع فى المادة (٣٦) من القانون (البند ثالثا) على اعفاء أرباح مشروعات مراكب الصيد التى يمتلكها اعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الاسماك من عمليات الصيد لمدة عشرة سنوات أبتداء من تاريخ مزاولة النشاط .

وقد كان هذا الاعفاء قائما قبل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وبنفس الشروط السابقة ، حيث رأى المشرع الابقاء على هذا النص لتشجيع تلك الجمعيات التعاونية لصيد الاسماك .

١/٥/١٢ ايرادات رؤوس الاموال المنقولة في ممتلكات المنشأة

تنص المادة (٢٥) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى :-

« تسرى الضريبة بذات الاحكام المنصوص عليها فى الباب الأول من هذا الكتاب على ماتنتجه رؤوس الاموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة والداخلة فى ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص الايرادات المنصوص عليها فى المادة رقم (٦) من هذا القانون .

فإذا كانت رؤوس الاموال المنقولة هذه متصلة بمباشرة المهنة تعتبر ايراداتها من ايرادات النشاط التجارى والصناعى . »

لاشك أن المشرع فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد قام بنقل هذا النص من الباب الخاص بايرادات رؤوس الاموال المنتوعه الى الباب الخاص بايرادات النشاط التجارى والصناعى أى أن العبره بالخضوع هو مدى اتصال أو عدم أتصال نتاج رووس الاموال المنقولة بمباشرة المهنة ، بعبارة أخرى يلزم التفرقة بين حالتين هما :

أ- ايرادات رؤوس الاموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

تطبيقًا لنص الفقرة الأولى من المادة (٢٥) من القانون تسرى الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة على ما تنتجه رؤوس الاموال المنقولة المنصوص عليها فى المادة (٦) والداخلة فى ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الاشخاص ، اى أن تلك الايرادات تخضع بذات احكام ايرادات رؤوس الاموال المنقولة بواقع ٣٢٪ بغض النظر عن نتائج نشاط المنشأة أو شركات الاشخاص ربحاً أو خسارة ، كما أنها تتمتع بجميع الاعفاءات المقرره ، ومن أمثلة ذلك ما يلى :-

١- الودائع الاختيارية التى تقوم المنشأة الفردية أو شركات أشخاص بايداعها مقابل عائد .

٢- أستثمار المنشأة أو الشركة رأس المال المخصص لمزاولة المهنة فى اعمال التسليف والاقراض دون أن تضطرها لذلك مزاولة المهنة وتطبيقًا لنص المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية - تلزم المنشأة الفردية أو شركات الاشخاص الموضحة فى المادة (٢٥) من القانون أن تقدم للمامورية المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى عن شهور يناير ، ابريل ، يوليو وأكتوبر من كل سنة بيانات بالعوائد المدفوعه اليها خلال الثلاثة أشهر السابقة مما تنتجه رؤوس الاموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة والداخلة فى ممتلكاتها من الايرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من هذا القانون .

ويكون تقديم هذا البيان على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة اى أن ورقة متضمنه كافة البيانات الواردة فيه . ويعتمد هذا النموذج أو الورقة من المدير المسئول كما يقترن النموذج بتوريد مبلغ يعادل ٣٢٪ من قيمة هذه الايرادات مالم يكن قد سبق حجزه وتوريده بمعرفة الملتزم بالحجز والتوريد .

٢- ايرادات رؤوس الاموال المنقولة المتصلة بمباشرة المنهة .

نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٥) من القانون على أنه اذا كانت رؤوس الاموال المنقولة متصلة بمباشرة المهنة فان ايراداتها تعتبر من ايرادات النشاط التجارى والصناعى ، وتعتبر رؤوس الاموال المنقولة متصله بمباشرة المهنة اذا كانت تقتضيها طبيعة المهنة وضرورياتها ، ومن أمثلة ذلك ما يلى :-

١- العوائد التى تجنب عند البيع بالتقسيط ، كذلك عوائد التأجير التى تحسب على الاقساط التى يتأخر دفعها عن مواعيدها المقرره على شرط أن يتعلق البيع بامور تدخل فى عمل المنشأة أصلاً.

٢- عوائد المبالغ المحرر عنها أوراق تجارية (عوائد قروض للغير) ترتبط ببضائع أو حساب جارى متصله بمباشرة المهنة .

٣- عوائد الحسابات الجارية التى تنشأ نتيجة عمليات تجارية أو صناعية .

٤- خصم تعجيل الدفع الذى يمنح للعملاء مقابل قيامهم بالسداد قبل مواعيد الاستحقاق المتفق عليها .

٥- عوائد الودائع التى تعد متصله بمباشرة المهنة التى لا سبيل لتأدية الاعمال التى تخصصت المنشأة فيها عن غيرها .

وهذه الايرادات لم يسبق خضوعها للضريبة اذا اعفيت منها بمقتضى القانون ، ويعتبر نص المادة (٢٥) مستحدث حيث كان النص السابق بمقتضى البند (١) من المادة ٤١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يعفى هذه الايرادات من الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة بشرط أن تدخل فى حساب المنشأت المنتفعة بها .

١٣/٥/١ أرباح منشأت تربية النحل

تنص المادة (٣٦) من القانون (البند الاول) على أعفاء أرباح مشروعات تربية النحل من الضريبة .

يلاحظ ما يلى على هذا النص :-

أ - أن هذا الاعفاء كان قائمًا فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والحكمة منه تشجيع انتشار تلك المنشآت التى تؤدى الى توفير عسل نحل للاغراض الطبية والغذائية .

ب-جاء اعفاء تلك المشروعات مطلقًا ودائمًا دون اية شروط ، وليس مؤقتًا بمده معينة .

جـ- يسرى الاعفاء سالف الذكر اذا تم بيع العسل المنتج من المناحل بعد تصفيته من الشوائب وتعبئته ، حيث ان عملية التصفية لم تخرج عن كونها مرحلة من مراحل عملية الانتاج بهدف البيع ، كما أن عملية التعبئة مكمله لعملية الانتاج - وذلك لم يتخذ البيع شكل المشروع التجارى المستقل .

د- تخضع الارباح الناتجة عن العمليات التكميلية (كاضافة عناصر أو مواد أخرى الى العسل المنتج) بحيث تخرجه عن طبيعة السلعة كعسل الى الضريبة على النشاط التجارى والصناعى .

١٤/٥/١ أرباح صناديق التامين الخاصة

تنص المادة (٣٦) من القانون (البند الرابع) على أعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقًا لاحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة [١] .

---

(١) يقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى أى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من افراد تربطهم مهنه أو عمل واحد أو أى صله اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال ، ويكون الغرض منها وفقًا النظام الاساسى أن تؤدى الى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محدوده ويتم تمويل تلك الصناديق عن طريق اشتراكات الاعضاء وما تساهم به الدولة أوالجهة التى يتبعها الصندوق .

ويلاحظ ما يلى : -

١- الهدف من وراء هذا الاعفاء هذا تشجيع انشاء هذه الصناديق لخدمة اعضائها وليس بهدف تحقيق الربح .

٢- أن هذا الاعفاء يعتبر غير مقيد بمده ولابحجم اموال مستثمره ، فهو مطلق ودائم .

٣- رغمًا عن أن تلك الصناديق لها شخصيه اعتبارية مستقلة عن شخصية الاعضاء المنتمين اليها ، من ثم فان الضريبة الموحدة لاتسرى اصلاً على تلك الصناديق ذات الشخصية الاعتبارية ، ومن ثم كان الاحرى على المشرع أن يضع لها أعفاء طبقًا للمادة (٣٦) من القانون لعدم خضوعها من الاصل لتلك الضريبة الموحدة .

١٥/٥/١ أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية

ينص البند الخامس من المادة (٣٦) من القانون على ما يلى :-

ويعفى من الضريبة أرباح المشروعات الجديدة التى أقيمت أو تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بانشاء الصندوق الاجتماعى للتنمية والممولة كليا أو جزئيًا من الصندوق وذلك لمدة خمسة سنوات أبتداء من تاريخ مزاولة النشاط .

يلاحظ ما يلى :-

١- أن هذا النص مستحدث فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والحكمة من هذا الاعفاء هو مكافحة البطالة وتشجيع الشباب على انشاء المشروعات الصغيرة .

٢- أن هذا الاعفاء مقيد بمدة خمسة سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة نشاط المشروع الممول جزئيًا أو كليا من أموال الصندوق .

الفصل السادس
التزامات وحقوق الممولين ومصلحة الضرائب

تعتبر العلاقة بين الممولين Tax Payers والادارة الضريبية (مصلحة الضرائب) Tax administration بإنها علاقة هامة وضرورية وتتميز بأنها علاقة حتمية وليست اختيارية حيث أنها تفرض بواسطة القانون ، وتلعب المحاسبة دورا هاما فى تحسين تلك العلاقة ، حيث تمكن من تنفيذ السياسات والاجراءات الضريبية بشكل عادل وفعال.[1] .

تأسيسا على أهمية العلاقة بين الممول والادارة الضريبية سوف يتناول المؤلف دراسة هذه العلاقة فى ظل نظام الضريبة الموحدة ، حيث يتناول المؤلف فى هذا الفصل التزامات وحقوق الممولين ثم التزامات وحقوق الادارة الضريبية .

٦/١/١ التزامات الممول وحقوقه :

فى هذا المجال سوف يتعين دراسة الموضوعات التالية :

٦ /١/١ مفهوم الممول أو المكلف بالضريبة .

٦ /٢/١ طبيعة التزام الممول الضريبى والعوامل المؤثرة عليه .

٦ /٣/١ مظاهر التزامات الممولين فى ظل الضريبة الموحدة .

٦ /٤/١ حقوق الممولين فى ظل الضريبة الموحدة .

---

(١) - Entoven , Adolf , J., Accounting and Economic DeveloPment Policy , North - Holland and Publshing Company , Amsterdam , 1979 , P. 217 .

٦ / ١ / ١ مفهوم الممول أو المكلف بالضريبة :

على الرغم من سهولة التعرف على مدلول لفظ الممول فى المجال الضريبى ، الا أنه يتعين التفرقة بين ذلك المصطلح وبعض المفاهيم الاخرى المرتبطة به [١] ، مثل مفهوم الممول Investor الذى يذكر فى صدر تأسيس المشروعات حيث يقوم بتمويل Financing أحد المشروعات الاستثمارية أو المساهمة فى تمويلها ، وهو يختلف بطبيعة الحال عن مفهوم الممول TaxPayer الذى يقصده المشرع الضريبى والذى يشير الى الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يقوم بتمويل الخزانة العامة بما يدفع من التزامات ضريبية بغرض المساهمة فى الاعباء العامة التى تتحملها الدولة .

لم تحدد التشريعات الضريبية بدقة مفهوم لفظ الممول ، وانما قامت بتحديد الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين ينطبق عليهم ذلك اللفظ .

وقد حدد المشرع الضريبى المصرى فى ظل قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تعبير الممول عن طريق الاشارة الى الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحصلون على الايرادات التى تخضع للضريبة .

فعلى سبيل المثال نصت المادة (١) من القانون على مايلى :

تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الاشخاص الطبيعيين الوارد ذكرهم فى المادة (٢) من القانون .

أيضا نصت المادة ١١١ من القانون على ما يلى :

« تفرض ضريبة سنوية على صافى الارباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أيا كان الغرض منها » .

---

(١) د . رابح رتيب ، الممول والادارة الضريبية ، دار النهضة العربية القاهرة . ١٩٩١ ، ص ٩ ١٧.

من هذين النصين يتضح أن المشرع قد حدد مفهوم الممول فى الشخص الطبيعى أو الشخص المعنوى الذين ينطبق عليهم لفظ ممول ومن ثم يلتزم بدفع الضريبة .

غنى عن القول ينبغى التفرقة بين الممول والمدين بالضريبة ، كما هو الحال فى تحصيل الضريبة فعن طريق الحجز من المنبع ، حيث يتم خصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة قبل أن يصل الى صاحبه عن طريق رب العمل مثلا فهو أذن المدين بالدخل والمدين بالضريبة أيضا أما المستفيد بالدخل أو صاحب الدخل فهو هنا الممول

٦ /١/٢ طبيعة التزام الممول الضريبى Tax Compliance والعوامل المؤثرة عليه :

تعتبر قضية التزام الممولين من الموضوعات الهامة فى مجال الضرائب سواء للدول المتقدمة أو النامية أو الاخذة فى النمو أو المتخلفة على حد السواء ، وفى هذا الصدد فقد أشار تقرير وزارة الخزانة الامريكية الى : (١)

« نتيجة لعدم التزام الممولين فقد أدى الامر الى وجود اجمالى ايرادات ضائعة على الحكومة قدرت بنحو ٩٠ مليون دولار فى السنة المالية ١٩٨١ ، فى حين بلغ عجز الموازنة الفيدرالية لتلك السنة بنحو ٥٨ بليون دولار .

ولاشك فان الادارة الضريبية تعانى من مشاكل كثيرة من بينها التراكم المستمر فى عمليات الفحص والربط والتحصيل والنزاعات القضائية ، و من أهم أسباب ذلك هو عدم الالتزام الضريبى للممولين .

ويقصد بالالتزام الضريبى للممولين بوجه عام هو مسايرة واذ كان واستجابة الممولين لقوانين وقواعد التشريع الضريبى ، ويشير مفهوم الالتزام الضريبى الى الاثر

---

(١) ينظر /- Witte , A. and D. Woodbury , the Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance : The Case of u.s. Individua / Income Tax , National Tax Journal , March 1982 , PP. 1-2 .

الذى بواسطته تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة .

بعبارة أخرى يعرف الالتزام بأداء الضريبة بأنه حق الخزانة العامة فى أن تطلب فى لحظة معينة ومن مدين معين الحصول على مبلغ معين من الضريبة طبقا للقواعد القانونية المقررة فى هذا الشأن .

وتجدر الاشارة الى ضرورة أن يكون الالتزام الضريبى محددا فى مبلغة وهذا التحديد يأتى من تحديد وعاء الضريبة وتحديد معدلات الضريبة ، كما ينبغى تنفيذ هذا الالتزام بالضرورة والذى يتأتى عن طريق تحصيل تلك الضريبة .

لاشك أن هناك عوامل عديدة تؤثر على تحديد التزام الممولين للضريبة وأهم تلك العوامل : (١) الجنس ، السن ، التعليم والثقافة والوعى الضريبى ، مصادر الدخول ، المركز الوظيفى ، الأخلاق ، الاتصال بين الممول والادارة الضريبية ، العقوبات الرادعة(٢) ، سياسات الفحص الضريبى ، معدلات الضريبة ، التعقيد وعدم الوضوح وعدم التأكد .

وقد أشار البعض الى أن مصلحة الضرائب تستطيع الرقابة والتحكم فى سياسة الفحص الضريبى وبالتالى احتمال الكشف عن التهرب ، ولكن الى أى مدى يمكن أن يزيد احتمال الكشف عن التزام الممولين ، وحتى يمكن أبراز أهمية سياسة الفحص

---

(١) ينظر بالتفصيل : - Jackson , B. r and V.c. Milliron , Tax Compliance Research , Journal of Accounting Findings , Problems and Prospects Literatures Vol . 5 , 1986 . 125 - 146 .

(٢) أثبتت أحدى الدراسات أن عامل الخوف من العقوبات كمانع للتهرب الضريبى يؤدى الى الحد من عدم التزام الممولين ، باعتبار أن الالتزام قرار رشيد يعتمد على احتمالات اكتشاف التهرب والادانة ومستوى العقوبة ينظر بالتفصيل :

Dubin , J.A. and Louis, L.W . An Empirical Analysis, Federal Income Tax Auditing and Complince, National Tax, Journal, March 1988, P.8 .

الضريبى وتأثيرها على الالتزام الضريبى يتعين الاشارة الى النظامين الفرعيين داخل الادارة الضريبية وهما : [١]

- الرقابة الوقائية مثل نظام حجز الضريبة من المنبع والحصول على المصادقات من الغير .

- الرقابة العقابية مثل الفحص الضريبى والعقوبات المدينة والجنائية .

ويعلم الممولون أنه ليس من المحتمل حدوث تهرب ناجح أو عدم التزام فى الضريبة على المرتبات وعلى التوزيعات بسبب أن أساليب الرقابة العشوائية تقلل من فرص عدم الالتزام ، وتتعامل أساليب الرقابة العقابية مع الخوف من العقوبات كموانع للتهرب الضريبى وقد أوضحت دراسات مختلفة وجود أثر جوهرى بين معدلات الفحص والتزام الممول بالاضافة الى وجود علاقة جوهرية بين شدة العقوبة الجنائية والتزام الممول. [٢].

ومن البديهى القول بأنه عند ارتفاع معدلات الضريبة فان الباعث نحو تقليل الممولين للدخل الظاهر باقراراتهم سوف يزيد أى سيرتفع عدم الالتزام تبعا لذلك ، ومغزى ذلك أنه عندما يكون معدل الضريبة صفرا ، - أى فى حالة عدم وجود ضريبة - فان الدخل سيظهر بالاقرار بالكامل والعكس صحيح ، وقد أيد ذلك عديد من الدراسات حيث ثبت بالدليل وجود ارتباط مباشر بين معدلات الضريبة المرتفعة وعدم الالتزام. [٣]

---

(١) د . صادق حامد مصطفى ، أثر سياسات الفحص الضريبى ومعدلات الضريبة وعدم التأكد على التزام الممول ، بحث منشور فى مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، عدد ٤٠ ، ١٩٨١ ، ص ٢٦١ - ٢٦٢ .

(٢) Witte , A . and D . Woodbury , The Effect of Tax Laws and Tax Administration On Tax compliance,The case of The U.S. Individual Income Tax , National Tax Journal , March 1985 , p. 8 .

(٣) - Fried, L. and , N . S . and A . Rutenberg , A . Simulation Study of Income Tax Evasion , Journal of Public Economics , August 1978 , P P. 107-116.

وعلى الرغم من أن سياسة الفحص الضريبى ومعدلات الضرائب تفسران كمية عدم الالتزام المتعمد من جانب الممول فانهما لا يشيران امكانية حدوث التزام غير متعمد ، ويفسر عدم الالتزام غير المتعمد عن طريق عدم التأكد المحيط بالممول وهو بصدد اعداد اقراره الضريبى .(١)

وترجع حالة عدم التأكد المؤثرة فى التزام الممول الى عدم الوضوح والتعقيد فى قوانين الضرائب المطبقة على معاملات الممولين ، بالاضافة الى كثرة التغيرات المتكررة التى تطرأ على هذه القوانين واللوائح والقرارات التنفيذية ، وقد أثبتت عديد من الدراسات الأثر الجوهرى للتعقيد على التزام الممول .(٢)

لا شك أنه بسبب وجود التعقيد وحالة عدم التأكد المحيطة بالممول فان هناك احتمال لحدوث الأخطاء التى اما آن تكون فى صالح الممول ـ أى التزام أقل Under Compoloance من أمثلة ذلك استقطاع اعفاءات غير قانونية ، عدم ادراج ايرادات خاضعة للضريبة ، خصم تكاليف غير مسموح بها ، أو التزام أكبر- Over Compliance حينما تكون الأخطاء فى غير صالح الممول على سبيل المثال أدراج ايرادات أنشطة معفاه من الضريبة ، عدم تطبيق الاعفاءات المقررة ، عدم خصم بعض النفقات الواجبة الخصم .

ومن ثم ينبغى عدم تجاهل عامل التعقيد وعدم التأكد فى قوانين الضرائب وأثرها على الالتزام الضريبى ، حيث يترتب على التعقيد المتزايد تكاليف مرتفعة للادارة الضريبية ، تتمثل فى تكاليف تدريب واعداد العاملين بالجهاز الضريبى فضلا

---

(١) د. صادق حامد مصطفى ، مرجع سابق ، ص ٢٦٦ - ٢٦٧ .

(٢) ينظر بالتفصيل : Milliron , V-C . , A Behavioral Study of The Meaning and Influence of Tax Complex , Journal of Accounting Research , Autumn 1985 - PP. 794 - 816 .

عن تكاليف مساعدة المكلفين باداء الضريبة بالاضافة الى تكاليف اكتشاف وتصحيح الأخطاء نتيجة الفحص الضريبى . (١)

تأسيسا على ما تقدم يتضح أهمية قضية الالتزام الضريبى وجوهرية دراسة العوامل المؤثرة على عدم التزام الممولين فى جمهورية مصر العربية لما لها من آثار واضحة على التهرب الضريبى ودوافعة ، ومن ثم الحصيلة الضريبية ودورها فى سد عجز الموازنة العامة . (٢)

٣/١/٦ مظاهر التزامات الممول في نظام الضرائب المباشرة المصرى :

لا شك أن هناك التزاما بديهيا وشاملا للممول يتمثل فى ضرورة الالتزام بكافة القوانين واللوائح الضريبية وهذا ما يطلق عليه بالالتزام أو الواجب الضريبى Tax Compliance ثم يأتى الالتزام العام للممول وهوضرورة تقديم الاقرار الضريبى الذى يستتبعه التزام خاص هو الالتزام بدفع الضريبة . (٣)

تأسيسا على ذلك يمكن تحديد التزامات الممولين فى النظام الضريبى المصرى على النحو التالى :

١ ـ الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي :

يعرف الاقرار بأنه " الاجراء الأولى أو الأساسى والعمل الاجبارى والاستدلالى

---

(١) د . صادق حامد مصطفى ، مرجع سابق ، ص ٢٦٨ .

(٢) من العوامل الجوهرية المؤثرة على مشكلة الالتزام الضريبى فى مصر - موضوع أهدار دفاتر الممولين - القارىء الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر : د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة تحليلية لسياسات الفحص الضريبى و اثارها على الخلافات بين الممولين ومصلحة الضرائب ، بحث منشور فى المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٢ .

(٣) د . رابح رتيب ، مرجع سابق ، ص ٥١ - ٦٩ .

الذى بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول ويتعهد بأن يجرى مع الادارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه ".

ويستتبع الالتزام بالاقرار التزام آخر هو ضرورة تقديم هذا الاقرار فى فترة محددة من السنة المالية .

وينص التشريع الضريبى المصرى فى المادة (٩١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :-

..." على الممول ان يقدم أقرارا" مبينا" به الايرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل ...."

ويقدم الاقرار مقابل أيصال او يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول أبريل من كل عام على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية .

كما الزمت المادة (٣٧) الممول بتقديم الاقرار حتى ولو لم تكن لديه دفاتر أو حسابات حيث يجب أن يبين فى هذا الاقرار ما يقدره لارباحه أو خسائره وما يستند عليه هذا التقدير .. بمعنى أنه لا يعتد بالاقرار الذى يقدم الى المأمورية المختصة دون بيان أسس التقدير .

٢ - الالتزام بأداء الضريبة :

فالالتزام بأداء الضريبة واجب ينبغى على الممول احترامه ، وقد جاء النص على ذلك الالتزام فى القانون الضريبى المصرى فى عدة مواقع أهمها ما جاء بصدر المادة (٩١) والتى نصت على :

« وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديه .. » كما

آشارت المادة (١٠٨) من القانون الى أن تحصيل الضريبة يكون دفعة واحدة أو على اقساط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة » .

٣ - الالتزام بتقديم الدفاتر والسجلات والمستندات :

ويعتبر من الالتزامات التكميلية للاقرار الضريبى بقصد التحقق من سلامة وصدق البيانات المثبتة بالاقرار ، وبالتالى يلتزم الممول بتقديمها اذا ما طلبت منه ذلك الادارة الضريبية .

وقد نصت المادة (١٠٠) من القانون على أن العبرة فى الدفاتر والسجلات والستندات التى يمسكها الممول فى أمانتها ومدى اظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل ووفقا لاصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.

وغنى عن البيان فان هذا الالتزام قد جاء بالنص على عقوبات معينة فى حالة مخالفته حيث تقضى المادة (١٨٧) من الباب العاشر والخاص بالعقوبات على :

يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠جنية ولا تتجاوز ٥٠٠ جنية في الحالات التالية:

أ - « الامتناع عن تقديم الدفاتر والاوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين ١٤٤ ، ١٤٥ من هذا القانون أو عدم موافاة مصلحة الضرائب بما تطلبه من بيانات منصوص عليها فى المادة ١٤٢ من هذا القانون »

٤ - الالتزام بتقديم اخطار مزاولة النشاط :

جاء هذا واضحا فى المادة ١٣٣ (من الفصل الأول - التزامات المولين من الباب الثانى فى الكتاب الثالث من القانون) حيث نصت تلك المادة :

« يلتزم كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاطا غير تجارى ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب اخطارا بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاولة هذا النشاط » .

« ويقدم الاخطار كذلك خلال شهر من تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة أو انشاء فرع أو توكيل لها أو نقل مقرها من مكان الى اخر » .

٥ - الالتزام بعمل بطاقة ضريبية :

رغبة من المشرع فى حصر المولين والتعرف عليهم وعلى أنشطتهم فقد الزمها باستخراج بطاقة ضريبية ، وقد جاء ذلك النص على هذا الالتزام فى المادة (١٢٨) حيث نصت على :

« تصدر مصلحة الضرائب لكل ممول له ملف ضريبى بناء على طلبه وبعد أداء ضريبة الدمغة المقررة قانونا ، بطاقة ضريبية تتضمن اسم الممول ثلاثيا ومحل اقامته ورقم بطاقته الشخصية أو العائلية وعنوان المنشأة وكيانها القانونى واسمها التجارى وأنواع الانشطة التى يمارسها والضرائب التى يخضع لها وكذا المأمورية أو المأموريات المقيد بها وأرقام الملفات الضريبية وتاريخ تقديم الاقرار الضريبى السنوى واية بيانات أخرى لازمة يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية » .

٦ - الالتزام بتقديم اقرار ثروة :

جاء ذلك النص واضحا فى المادة(١٣١) من القانون على النحو التالى :

« يلتزم كل ممول من ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ....أن يقدم الي مصلحة اقرارا بما لديه من ثروة هو وزوجته وأولاده القصر مهما تنوعت وأينما كانت وذلك خلال ستة شهور من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية أو خلال ستة شهور من تاريخ مزاولة النشاط الذى يخضع ايراده للضريبة على الارباح التجارية والصناعية... ويقدم هذا الاقرار على النموذج وطبقا للاوضاع التي تحدد هذه اللائحة».

كذلك فقد نصت المادة (١٣٢) على : « يلتزم الممول بتقديم اقرار الثروة فى

حالة مغادرة البلاد مغادرة نهائية او عند توقفه كليا عن مزاولة النشاط أو عند التنازل عن كل منشاته .

٧ - الالتزام بالاخطار عند التوقف عن العمل :

نصت المادة (٣٢)على هذا الالتزام حيث قضت بما يلى :

« اذا توقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحها توقفا كليا أو جزئيا تفرض الضريبة على الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقفت فيه عن العمل ».

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذى توقف فيه عن العمل والاحسبت الارباح عن سنه ضريبية كامله .

وذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو اذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثون يوما المحددة لقيامه بالاخطار عن التوقف ، يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوما من تاريخ وفاة مورثهم .. »

كما تنص المادة (٣٣) مادة التنازل ٣٣ ، ٣٤ .

« فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم كل من المتنازل و المتنازل اليه باخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة .

و على المتنازل خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل ان يتقدم باقرار مستقل مبيننا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل و مرفقا به المستندات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ... »

٨ - الالتزام بالاخطار عن الشقق المفروشة :

جاء النص على هذا الالتزام فى المادة (٢٢) من القانون حيث تضمن التزاما على المؤجر سواء أكان مالكا أو مستأجرا ان يبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلال

الخمسة عشر يوما التالية لعقد الايجار ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة ... وعليه عند انتهاء عقد الايجار ان يخطر مصلحة الضرائب بذلك خلال خمسة عشره يوما من تاريخ انتهاء العقد . » وعلى مالك العقار او المسئول عن ادارته أن يخطر عن الوحدات المفروشة الموجودة فى العقار المملوك له ولو لم يكن مؤجرا لها بوصفها مفروشة وذلك فى ذات المواعيد المحددة فى الفقرة السابقة .

٤/١/٩ حقوق الممولين في نظام الضرائب المباشرة المصرى :

لم ينص القانون الضريبى المصرى صراحة على حقوق المولين ، انما أشار بنصوص صريحة وقاطعة الى التزامات المولين ، وكان الاحرى على المشرع تحديد حقوق المولين بشكل صريح كمافعل بالنسبة للالتزامات المفروضة عليهم .

دائما ما يتمنى الممول توزيعا عادلا للاعباء العامة ، وفقا لهذا المعنى فالممول يتمنى أن تكون حقوقه كمواطن مصانة وفقا لاحترام حريته الفردية وحقه فى الدفاع وفى طرق الطعن وفى الجزاءات العادلة والتى يتناسب مع جسامة المخالفة ، ومن أهم الحقوق الاساسية للمول فى مجال الضرائب هو الرضا بالضريبة ، كما تجدر الاشارة الى أهم القواعد التى يرتكز عليها فرض الضريبة وهى قاعدة العدالة ، قاعدة اليقين ، قائمة الملائمة فى الدفع .(١)

بوجه عام تتمثل أهم الحقوق الاساسية للممولين :

١ - الحق في الاعتراض :

حيث تضمن القانون الضريبى المصرى نصوصا واضحة عن حق الممول فى الاعتراض على ربط الضريبة ، حيث قرر المشرع فى المادة (١٠٥) ما يلى :

---

(١) ينظر بالتفصيل :

د . أمين السيد احمد لطفى ، مرجع سابق ، ص ٣٧ - ٤٤ .

« على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وأن تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المصلحة وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الاخطار ... فاذا وافق الممول على الربط أو انقضى الميعاد المشار اليه بعاليه دون طعن أصبح الربط نهائيا ويخطر الممول بهذا الربط بعناصر بخطاب موصى عليه بعلم الوصول تحدد له فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله او الطعن فيه طبقا لأحكام المادة (١٥٧) من هذا القانون ولا تكون الضريبة واجبة الأداء الا فى حالة عدم رد الممول فى الميعاد على ما أجرته من تصحيح او تعديل أو تقدير .

أما اذا لم يوافق الممول على الربط احيل الخلاف الى لجنة الطعن .

٢ - الحق في اللجوء الي القضاء :

حيث يحق للمول اللجوء الى القضاء فى حالة تقديم الطعن فى قرار لجنة الطعن حول ربط الضريبة وفى ذلك ينص القانون فى المادة (١٦٢) على ما يلى :

« لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار لجنة الطعن امام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال الثلاثين يوما من تاريخ الاعلان بالقرار » .

كما تقضى المادة (١٦٢) على « أن يكون الطعن فى الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف آيا كانت قيمة النزاع ».

٣ - حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عن مبلغ الضريبة :

كان القانون الضريبى المصرى صريحا فى تحديد ذلك الحق ، حيث يتضح ان المادة (٤٧) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد أشارت الى :-

« على مصلحة الضرائب أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقا

لنظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع اقراره المعتمد من محاسب وذلك خلال اثنى عشر شهرا"تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الاقرار مالم تقم المأمورية باخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة والا استحق للممول مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة تسعة أشهر حتى تاريخ الرد » .

يحدد طبقا لحكم المادة (١٧٢) من هذا القانون ابتداء من نهاية مدة الأثنى عشر شهرا" حتى تاريخ الرد .

كما جاء النص صريحا أيضا فى المادة ١٩٤ من القانون حيث قضت بما يلى :

«اذا تبين لمصلحة الضرائب أحقية الممول فى استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التى أديت بغير وجه حق ، التزمت بأداء هذه الضرائب والمبالغ خلال تسعين يوما من تاريخ طلب الممول الاستيرداد والا أستحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة التسعين يوما" حتى تاريخ الاداء » .

٤ – الحق في الاستعلام والمساعدة الضريبية :

حيث يجب على الادارة الضريبية تزويد الممولين بالمعلومات الكافية التى يستعلمون عنها كما يجب مساعدة الممولين الذى تكون لديهم صعوبات فى ملء بيانات الاقرار الضريبى ، وتتم المساعدة أما عن طريق تقديم الاستشارات الضريبية ، أو عن طريق المعاونة فى تحرير الاقرارات الضريبية .(١)

---

(١) توجد هيئة متخصصة مجانية فى الولايات المتحدة الامريكية تسمى Volunteer Income Tax Assistant تضم ٤١ ألف موظف موزعون على ٧٠٠٠ مكتب تقوم اساسا بمساعدة الممولين الذى تكون لديهم صعوبات فى ملء بيانات الاقرار الضريبى .

٦/٢ سلطات و إلتزامات الإدرة الضريبية :

فى هذا المقام سوف يتم دراسة مفهوم الإرة الضريبية وو ظائفها و سلطاتها و حقوقها ثم أخيرا يتم دراسة التزاماتها ، تأسيساً على ذلك فسوف يتم تقسيم الفصل الى الأجزاء التالية :.

٦ /١/٢ مفهوم الإدارة الضريبية .

٦ /٢/٢ و ظائف الإدارة الضريبية .

٦ /٣/٢ سلطات و حقوق الإدارة الضريبية .

٦ /٤/٢ إلتزامات الإدارة الضريبية .

٦/١/٢ مفهوم الإدارة الضريبية :

يرتبط تطور الإدارة الضريبية بتطور النظام الضريبى المتبع ، و تنوع العمليات التى تقوم بها من تحديد وعاء الضريبة و عمليات الفحص و الرقابة و التصدى لكافة الخلاقات و المنازعات الضريبية فى اطار الطعون و المشاكل لضريبية .

و لا شك فان المشاكل المرتبطة بالإدارة الضريبية من أهم المشاكل التى تحيط بالضرائب فى الدول النامية ، و لا تعدو الحقيقة ثم القول بإنها تكاد تفوق فى أهميتها المشاكل الخاصة بالأوعية لضريبية و بالتركيب الفنى للضرائب ، و غنى عن البيان فان التنظيم الإدارى السيئ يؤدى الى تعقيد و طول الإجراءت كما أنه يؤدى الى زيادة المشاكل و الشكاوى و إلى التهرب و إلى نقص الحصيلة الضريبية . (١)

و ليس بخاف فان السبيل الى انهاء المنازعات الضريبية يتطلب استئصال الداء لا علاج مظاهره ، و السبيل فى ذلك هو اصلاح الأداة التنفيذية التى تقوم بتطبيق

---

(١) د . محمد مبارك مجيد ، ضرائب و تطوير اقتصاديات الدول العربية ، معهد البحوث و الدراسات العربية ، ١٩٦٥ ، ص ٤٧٦ .

التشريعات الضريبية ، حيث أن حسن التطبيق يكسب المولين الثقة و الإطمئنان ، و العدالة فى التطبيق لا تقل عن عدالة التشريع ان لم تكن خيرا منها ، فالتطبيق العادل خير دعامة للنظام المالى .

و لا جدال فى أن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لاى مجتمع انما هو رهن بمستوى كفاءة ادارته الضريبية ، ولا شك فان الجهاز الضريبى الكفء و لا يمكن ان يحول نظام ضريبى سيئ الى نظام ضريبى جيد ، ولكن الجهاز الضريبى غير الكفء يستطيع أن يحول أفضل النظم الضريبية الى أسوأها.

يطلق مفهوم الإدارة الضريبية على الجهاز الضريبى الذى يختص بتنفيذ القوانين الضريبية و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة و حقوق المولين من جهة أخرى ، بالإضافة الى اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التى ترقى بالنظام الضريبى الى درجة كبيرة من الإتفاق و تساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية .

و لا شك ان الإدارة الضريبية تعنى أنها فرع من فروع الإدارة المالية و هى جزء من الإدارة الحكومية (أو الإدارة العامة) ، نتيجة لذلك فهى تتضمن نفس الوظائف الإدارية و الرئيسية من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة ، و يطلق على الإدارة الضريبية فى مصر اسم مصلحة الضرائب . وهى تابعة لوزارة المالية .

و جديربالبيان فان هناك عوامل تؤثر على تنظيم الإدارة الضريبية يمكن إيجازها على النحو التالى :[١]

أ – عوامل جغرافية :

تطبيقاً لقاعدة الملائمة فى فرض الضريبة من المناسب التيسير علي المولين

---

(١) د . عبد الله بن على المنيب ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص ٩ – ١٢ .

بانشاء ادارات ضريبية قريبة منهم ، حيث يمكن لها بحكم موقعها و قربها من المولين من حصرهم و التعرف على ظروفهم و مصادر دخولهم بكفاءة و فعالية مما قد يمنع بعض صور التهرب الضريبى .(١)

ب – طبيعة الهيكل والنظام الضريبي القائم :

فمثلا لو كان النظام الضريبى يقوم على أساس الضرائب المباشرة وغير المباشرة فيمكن تقسيم الادارة الضريبية على هذا الاساس الى قسمين أحدهما متخصص فى الضرائب المباشرة ، والاخر للضرائب غير المباشرة ، وداخل كل قسم يمكن ايجاد تقسيمات فرعية متناسبة مع تصنيفات هذين النوعين من الضرائب كما لو كانت موحدة أو نوعية .

جـ – الكفاءات الادارية :

حيث ان العدد الكافى من الكفاءات والخبرات سوف يتيح المجال أمام الادارة الضريبية لتنظيمها حسب الظروف والعوامل المؤثرة سواء كانت مرتبطة بالعوامل الجغرافية أو عوامل خاصة بالهيكل الضريبى .

ولاشك أن أهم مقومات نجاح أى ادارة ضريبية هو وجود نظام معلومات متكامل عن جميع المولين يمكن الرجوع اليه حيث يشتمل ذلك النظام على أسماء المولين

---

(١) يمثل التهرب الضريبى مرضا مزمنا بالنسبة لمصلحة الضرائب والقوانين التى تعمل بها ، والمصلحة معينة بمحاصرة تلك الظاهرة تشريعيا ، حيث تقوم بمسح الثغرات القانونية التى من الممكن أن يتسلل منها التهرب ، وفى هذا الصدد يسود الاعتقاد لدى خبراء الضرائب على ضرورة تطبيق نظام الحصر الميدانى للمولين لما يكشف عنه دائما من مفارقات غريبة ومن الممكن ان تمثل دورا تحصيليا لها .

والملفت للنظر أن حالات التهرب تضم عدد من الانشطة الحساسة لشركات تعمل بلا تراخيص رسمية ومكاتب السفريات وتجارة الأراضى والسمسرة فيها .

(أفراد أم شركات) ، أنواع الانشطة التى يزاولها الممولين ، بيان الشركاء ومقدار حصصهم فى رأس المال أو توزيع الارباح والخسائر ونوع الشركة وغرضها ، بداية مزاولة النشاط، المدة المحدد لها وسنتها المالية ، كما يجب تحديث تلك المعلومات بصفة دورية.

٦ /٢/٢ وظائف الادارة الضريبية :

رغما عن اختلاف النظم الضريبية من مجتمع لاخر سوف يؤدى الى اختلافات واضحة فى تفاصيل العمل بالادارة الضريبية ، حيث تختلف ادارة الضرائب المباشرة فى تفصيلاتها عن ادارة الضرائب غير المباشرة ، كما أن ادارة الضرائب النوعية على الدخل قد تحتاج الى تنظيمات لا تحتاجها ادارة الضريبة الموحدة على مجموع الدخل ، الا أن الوظائف الرئيسية لادارة الضرائب تكاد تتطابق جميعها فى خطوطها العريضة ،ويكاد الاجماع ينعقد على أن يكون تنظيم ادارات الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ .

وقدأشارت احدى الدراسات المرتبطة بوضع تنظيم أمثل لادارة الضرائب المباشرة الى عديد من النتائج أهمها :(١)

١ - على الدول النامية (وبصفة خاصة مصر) ان تعمل على تطوير الادارة الضريبية ورفع كفاءتها والتحقق من صحة تنفيذها للنظام الضريبى القائم قبل أن تتجه الى تقييم وتغيير تشريعاتها الضريبية .

٢ - ان يتم تنظيم الادارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية

---

(١) ينظر ويراجع لمزيد من التفصيل :

- د . حامد احمد دراز ، التنظيم الامثل لادارة الضرائب المباشرة ، بحث منشور بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، السنة الثالثة عشر ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٧٦ .

التنفيذ حيث تتولى الادارة المركزية وظائف البحوث والتخطيط والرقابة واصدار التعليمات والتفسيرات والفتاوى ومتابعة الشئون العامة وتنظيم العاملين بينما تتولى الادارات التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التى تتطلبها اجراءات ربط وتحصيل الضريبة .

٣ - ان التنظيم الأمثل لهيكل الادارة الضريبية التنفيذية بالنسبة للدول النامية التى تأخذ بنظام الضرائب النوعية يقتضى تقسيم الادارات وفقا للاساس الجغرافى بحيث تتم عمليات التخطيط والحصر والتحصيل والمتابعة والرقابة بطريقة تجميعية بالنسبة لكافة الممولين المقيمين داخل النطاق الجغرافى للادارة ، أما عمليات ربط الضريبة فيتم تقسيمها على أساس نوعية الضريبة ونوعية النشاط الاقتصادى طبقا لعدد الممولين ، وبذلك يتم الجمع بين مزايا كلا من التقسيم الجغرافى والنوعى والتغلب على ما تحتويهما من أوجه قصور .

ويمكن تحديد وظائف الادارة الضريبية على النحو التالى :

أ - وظائف الادارة المركزية وهي تتضمن الوظائف التالية :

- البحوث والتخطيط .
- التوجيه الفنى .
- ادارة القوى العاملة .
- المتابعة و الرقابة .

ب -وظائف الادارة التنفيذية وهي تشمل الوظائف التالية:

- التخطيط قصير الأجل .

- حصر الممولين .

- ربط الضريبة .

- تحصيل الضريبة .

- المتابعة والرقابة .

٦ /٢/٣ سلطات وحقوق الادارة الضريبية :

حتى يمكن للادارة الضريبية أن تمارس حقوقها المقررة بالقانون كان لابد أن تتمتع هذه الادارة بسلطات وحقوق واسعة .

ويمكن تناول أهم السلطات والحقوق الخاصة بالادارة الضريبية فى مصر على النحو التالى : (١)

أ - سلطة الفحص والرقابة :

تؤسس أغلب الضرائب على الاقرارات التى يقدمها الممولين ، وتتطلب العدالة الضريبية الصدق وسلامة البيانات المدرجة فى هذه الاقرارات ، ومن هنا جاء حق الادارة فى فحص ورقابة كافة عناصر الوعاء الضريبى ، لذلك فان هذه السلطة تتيح للادارة الضريبية التمتع بعدة حقوق أهمها :

أ - الحق في الاطلاع :

وقد الزم القانون المصرى بعض الجهات بتمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والمستندات بغرض ربط الضرائب المقررة ، حيث تنص المادة (١٤٢) على « لا يجوز

---

(١) ينظر بالتفصيل :

د . رابح رتيب ، مرجع سابق ، ص ١٢٣ - ١٤٩ .

للجهات الحكومية بما فى ذلك اقرارات الكسب غير المشروع ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات ان تمتنع فى أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة على اطلاع موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه بما لديهم من الوثائق والاوراق بغرض ربط الضرائب المقررة بموجب هذا القانون ، كما يتعين فى جميع الاحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة مصلحة الضرائب بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة .

كما تنص المادة (١٤٣) على : « يجوز للنيابة العامة ان تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية » .

كما تنص المادة (١٤٤) على : - يلتزم مديرو البنوك والمكلفون بادارة اموال ، وكل من يكون من مهنتهم دفع ايرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات واصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا الى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة او غيره من القوانين وامساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الاحكام التى يقرها هذا القانون ... « ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع » .

ب - الحق فى الاستيضاح أو التبرير :

وذلك الحق يتمثل فى الاستعلام بالايضاحات والتبريرات لبيانات أو مستندات معينة قد تراها الادارة الضريبية ضرورة لعملية تقدير الوعاء الضريبى ، وقد نص على ذلك الحق فى المادة ١٥٤ من القانون والتى تقضى بما يلى :

« اذا تبين لمصلحة الضرائب من فحص الاقرار المنصوص عليه فى المادة (١٣١) من هذا القانون انه قد طرأت زيادة على ثروة الممول وزوجه وأولاده القصر وان تلك الزيادة مضافا اليها المصاريف المناسبة له ولاسرته طوال الخمس سنوات تفوق ما سبق الربط على الممول او ما حققه من أرباح فعليه لاوجه نشاطه التى تم الربط عليه ، وعجز عن اثبات مصدر تلك الزيادة يكون للمصلحة الحق فى ربط الضريبة عليه أو اجراء ربط اضافى اذا كان قد سبق الربط على الممول » .

جـ - الحق فى الفحص الضريبي :

يشير ذلك الحق الى العملية التى بموجبها يتم التأكد والتحقق من سلامة وصحة الاقرار الضريبى ، والجدير بالذكر فان تلك السلطة المخوله للادارة محاطة بضمانات معينة للمولين بغرض حمايتهم من التعسف فى استخدام هذه السلطة ، حيث يجب ارسال اعلان للممول عن هذا الفحص (نموذج ١٧ ضرائب) يحدد به سنوات الفحص كما يتعين ارسال ذلك النموذج بخطاب مسجل بعلم الوصول ، كما يجب التبليغ عن نتائج هذا الفحص عند انتهائه .

ب - سلطات تحصيل الضريبة :

بعد أن يتم تقديم الاقرارات الضريبية وتتم عملية الفحص ، تقوم الادارة بالربط الضريبى بغرض تحصيل المبالغ المقررة ، والواقع فان القانون قد أعطى للادارة الضريبية سلطات واسعة الضمان تحصيل الضريبة وأهمها :

١ - سلطة توقيع الحجز على أموال المدين :

حيث تنص المادة (١٦٦) من القانون فى هذا الصدد على ما يلى :

---

(١) ينظر بالتفصيل :

د . رابح رتيب ، مرجع سابق ، ص ١٢٣ - ١٤٩ .

« يكون لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذى بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الاقرارات المقدمة من الممول اذا لم يتم أداؤها فى المواعيد القانونية ودون حاجة الى اصدار ورد وتنبيه بذلك ، ويكون اقرار الممول فى هذه الحالة سند التنفيذ ، وللمصلحة أيضا حق توقيع الحجز التنفيذى بقيمة المبالغ الاضافية للضريبة المنصوص عليها » فى المواد .. وبقيمة الغرامات والتعويضات المنصوص عليها فى القانون .

٢ ـ سلطة الحجز التنفيذى الجبرى على أموال المدين :

فحتى تضمن الادارة تحصيل الدين يمكن لها أن تلجأ الى التحصيل الجبرى اذا كان ذلك ضروريا ، فاذا عجز المدين عن الدفع فانه يمكن أن يجبر على الدفع عن طريق التحصيل أو التنفيذ الجبرى .

٣ - حق تتبع أموال المدين تحت أيدى الغير استيفاءا لدين الضريبة :

وقد جاء هذا الحق واضحا وصريحا فى القانون الضريبى المصرى حيث تنص المادة (١٧١) من القانون فى الفصل المتعلق بضمانات التحصيل :

«واذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية والمشار اليه أن يصدر أمرا بحجز الاموال التى يرى استيفاء الضرائب منها تحت أى يد كانت ، وتعتبر الاموال المحجوزة بمقتضى ذلك الامر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها الا اذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة » .

٤ - حق امتياز الخزانة :

ويعرف حق الامتياز بأنه ذلك الحق الذى يعطى الدائن لدين معين له صفة معينة أو خاصة التفضيل والاولوية على كل الدائنين الاخرين حتى لوكانت ديونا مضمونة برهن عقارى .

وقد جاء النص على ذلك الحق فى القانون المصرى فى المادة (١٦٤) والتى تنص على ما يلى :

« تكون الضرائب والمبالغ الاخرى المستحقة للحكومة بمقتضى ذلك القانون دينا ممتازا على جميع أموال المدينين أو الملتزمين بتوريدها الى الخزانة بحكم القانون » .

جـ - سلطات توقيع الجزاءات أو العقوبات :

جاء النص على سلطة توقيع العقوبات والجزاءات المتعلقة بالمخالفات والجرائم الضريبية فى الباب العاشر من القانون (مواد ١٧٨ - ١٩١) .

ويمكن تقسيم العقوبات على النحو التالى : (١)

١ - عقوبات تتعلق بالاقرار الضريبى :

فعلى سبيل المثال تقضى المادة (١٨٠) بأنه :« مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتمد الاقرار الضريبى والمستندات المؤيدة له فى الحالتين التاليتين ... »

كما تقضى المادة (١٨٣) بمعاقبة كل ممول لم يقدم اقرار الثروة خلال شهر من تنبيه مصلحة الضرائب عليه بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول - بالحبس أو الغرامة لا تقل عن ٥٠ جنية ولا تزيد عن ١٠٠٠ جنية » .

كذلك تقرر المادة (١٨٧) عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ٢٠٠ جنية ولا تتجاوز ٥٠٠ جنية فى عدة حالات منها عدم تقديم اقرار الثروة وعدم تقديم الاقرار المنصوص

---

(١) وردت عقوبات الجرائم الضريبية فى التشريع المصرى مبعثرة ومتفرقة فى عدة قوانين ضريبية ، وقد قسمها البعض الى ثلاثة أنواع منها ما هو متعلق بربط الضريبة ، ومنها ما هو مرتبط بالتحصيل والاخر ما يمس نشاط الادارة الضريبية فى عملها ينظر بالتفصيل : د . ادوارد جرجس بشاى ، التجريم الضريبى المصرى ، شركة دار الباس العصرية ، القاهرة ، بدون سنة ، ص١٠٥ - ١٣٩ .

عليه فى المادة ١٤٠ ، ١٤١ فى الميعاد او تضمين بيانات غير صحيحة مع علمه بذلك».

٢ - عقوبات بسبب عدم الابلاغ عن بعض الحالات الضريبية :

جاءت المادة ١٨٥ باقرار عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تتجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنية ولا تتجاوز ٥٠٠ جنية لمؤجر الوحدة المفروشة سواء كان مالكا أو مستأجرا لها - الذى لا يقوم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوم التالية لبدء عقد الايجار .

فضلا عن أن المادة (١٨٧) تقرر معاقبة مالك العقار أو المسئول عن ادارته اذا لم يخطر عن الوحدات المفروشة الموجودة فى العقار ولو لم يكن مؤجرا لها بوصفها مفروشة وذلك بغرامة لا تقل عن ٢٠ جنية ولا تتجاوز ٢٠٠ جنية .

٣ - عقوبات خاصة بالامتناع عن تقديم المستندات لموظفي مصلحة الضرائب :

فى اطار المادة (١٨٧) يتم معاقبة كل من يمتنع عن تقديم الدفاتر والاوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين (١٤٤) ، (١٤٥) أو عدم موافاة مصلحة الضرائب بما تطلبه من البيانات المنصوص عليها فى المادة (١٤٢) ، وكذلك تقضى المادة (١٨٨) بعقوبات معينة فى نفس الاغراض وهى حالة الامتناع عن تقديم الاقرار والاوراق والمستندات الى مصلحة الضرائب .

٤ - عقوبات التعويضات :

ينص القانون الضريبى المصرى على تعويضات معينة كجزاءات وعقوبات على مخالفة أحكام وفى هذا الصدد جاءت المواد ١٨١ ، ١٨٤ ، ١٨٩ ، ١٩٠ .

٥ - عقوبات بسبب التهرب الضريبى :

جاءت تلك العقوبات بشكل يتميز بالجسامة حتى يمكن أن تتناسب وفداحة الجرم الذى يرتكبه الممول فقد عرضت المادة (١١٨) على أن يعاقب بالحبس كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة (١٣٣) ، وذلك على من تهرب من اداء احدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون باستعمال الطرق الاحتيالية التالية...»

كما تقضى المادة (١٧٩) بأن يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة (أى عقوبة السجن) كل من حرض أو أتفق أو ساعد اى ممول على التهرب من أداء احدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها ، ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى اداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها .

٦ - عقوبات تكميلية :

جاء النص على تلك العقوبات عاما فى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث يرتب اثارا معينة على جريمة التهرب من أداء الضريبة ، اذ تقضى المادة (١٨١) بأنه فى جميع الاحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والامانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف و المناصب وتفقده الثقة والاعتبار .

التزامات الادارة الضريبية :

الجدير بالاشارة أن القانون الضريبى المصرى قد أشار فى بعض الحالات الى التزامات الممولين صراحة ، ولكن لم يفعل ذلك بالنسبة للالتزامات الضريبية التى تقع على عاتق الادارة الضريبية .

رغما عن ذلك يمكن ايجاز أهم الالتزامات التى يمكن أن تستوحى من النصوص

الواردة فى القانون الضريبى على النحو التالى :

١ - الالتزام بسر المهنة (١) :

أقر القانون الضريبى المصرى ذلك الالتزام فى المادة (١٣١) على النحو التالى:-

« على ان يلتزم كل شخص له حق الاطلاع على تلك الاقرارات بمراعاة سرية البيانات الواردة بها ، ويستمر ذلك الالتزام قائما حتى بعد تركه العمل ، ويحظر على غير العاملين المختصين الاطلاع على تلك الاقرارات » .

كذلك فقد نصت المادة (١٤٦) على ما يلى :

« لا يجوز لاى من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط او تحصيل الضرائب اعطاء أى بيانات أو اطلاع الغير على أى ورقة أو بيان أو ملف أو غيره الا فى الاحوال المصرح بها قانونا » .

وقد نصت المادة (١٤٧) على ما يلى :

« لا يجوز اعطاء بيانات من الملفات الضريبية الا بناء على طلب كتابى من الممول وان يعتبر افشاء للسرية اعطاء بيانات للمتنازل اليه فى حالة غياب المتنازل » .

٢ - عبء الاثبات فى عدد من الحالات :

حيث يتطلب الأمر فى بعض الحالات أن يكون عبء الاثبات على عاتق الممول ، وفى حالات أخرى يقع الاثبات على عاتق الادارة الضريبية ، على سبيل المثال تنص المادة (١٠٠) من القانون على ما يلى :

---

(١) ينظر لمزيد من التفصيل حول الحماية الجنائية للأسرار المهنية : احمد كامل سلامة ، الحماية الجنائية للاسرار المهنية ، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٠ .

« يقع عبء الاثبات على مصلحة الضرائب فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار اليه فى الفقرة السابقة » .

كذلك أشارت المادة (١٠٤) الى ذلك على النحو التالى :

« اذا كان الاقرار معتمدا من أحد المحاسبين ومستندا الى دفاتر وفقا لأحكام المادة (١٠٠) من ذلك القانون يقع على مصلحة الضرائب عبء الاثبات فى حالة عدم الاعتداد بالاقرار ».

كذلك فقد قضت المادة (١٢٤) :

« تربط الضريبة على الارباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الشركة اذا قبلته مصلحة الضرائب ... ويقع على مصلحة الضرائب عبء الاثبات فى حالة عدم الاعتداد بالاقرار المقدم طبقا للشروط والاوضاع المنصوص عليها فى المادتين ١٢١ ، ١٢٢ من هذا القانون » متى كان مستندا" الى دفاتر أمنية ومنتظمة من حيث الشكل وفقا" للاصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

٣ - الالتزام باخطار الممول :

ويتمثل هذا الاخطار فى مواقف مختلفة ، على سبيل المثال صدور المورد ، او الاخطار بعناصر ربط الضريبة وكذلك الاخطار بمواعيد دفع الضريبة ... وذلك الالتزام واضح فى القانون الضريبى المصرى ، فمثلا قضت المادة (١٠٥) من القانون :

« على المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وان تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المصلحة ... » كذلك قضت المادة (١٢٥) بنفس المعنى السابق.

٤ - الالتزام برد المبالغ التى حصلتها بدون وجه حق :

نص القانون الضريبى المصرى صراحة على هذا الالتزام ، حيث نصت المادة (٤٧) على مل يلى :

« على المصلحة ان ترد الى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقا لنظام الخصم او التحصيل لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع اقراره المعتمد من محاسب وذلك خلال اثنى عشر شهرا" تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الاقرار مالم تقم المأمورية باخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة ... »

كذلك نصت المادة (١٩٤) على ما يلى :

«واذا تبين لمصلحة الضرائب احقية الممول فى استرداد كل او بعض الضرائب التى أديت بغير وجه حق ، التزمت بأداء هذه الضرائب والمبالغ خلال تسعين يوما من تاريخ طلب الممول الاسترداد ...»

الفصل السابع

أسئلة ومشاكل عملية على اطار الضريبة الموحدة والتزامات وحقوق الممول ومصلحة الضرائب

١/٧ علق على صحة العبارات التالية موضحا صحتها أو عدم صحتها

١- تتميز العلاقه التى تحكم الممول والادارة الضريبية بانها علاقة أختيارية وليست حتمية .

٢- هناك صعوبات تثور بين الممول ومصلحة الضرائب ، مما يؤدى الى وجود مواجهة بينهما .

٣- يواجه المشرع عند وضع النظام الضريبى منه عده أختيارات تتعلق بتحديد الطرق التى يتم بها أقتطاع جزء من الدخل أو رأس المال .

٤- هناك أكثر من بديل لتطبيق نظام الضرائب المباشرة .

٥- تمر النظم الضريبية بوجه عام فى البلدان المتقدمة أو الأخذه فى النمو (من بينها مصر) بعده مراحل مختلفه .

٦- أقر القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ٨١ نظام ضريبى شبه موحد .

٧- يتفوق نظام الضريبة الموحدة عن النظام الضريبى النوعى أو المختلط لن عده نواحى .

٨- هناك أمكانية حدوث تتابع عكسى مرتبط بالتحول من النظام الموحد إلى النظام النوعى أو المختلط .

٩- لم يؤد الاتجاه نحو التوحيد الى أنشاء ضريبة موحدة حيث غالبًا ما يتم ادارة النظام الضريبى على الاساس النوعى .

١٠- يبدو أن التحول العالمى نحو نظام الضريبى الموحدة على الدخل له سببين رئيسيين هما الارتباط باعتبارات العداله بجانب اعتبارات أقتصادية .

١١- عادة ما يتنازع تحديد نطاق سريان الضريبة ثلاثة معايير اساسية .

١٢- تختلف النظم الضريبية فى البلدان المختلفة من حيث أخذ معيار الجنسية أو الاقليمية أو التوطن فى حسبانها .

١٣ - يسير النظام الضريبى فى مصر بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على الأخذ بمعيارى الجنسية والأقليمية .

١٤- يخضع للضريبة الموحدة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر والناتجة عن مباشرة نشاط فى الخارج .

١٥- تختلف نظم تحديد وعاء الضريبةالموحدة فى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة عن المطبق فى فرنسا ومصر .

١٦ - لا يمثل القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ نظام الضريبة الموحدة بالمعنى الفنى الدقيق.

١٧- يقترب النظام الضريبى الموحده فى ج . م . ع عن النظام المعمول به فى فرنسا .

١٨- تتغلب اعتبارات النمو الأقتصادى على اعتبارات العدالة فى اتجاه المشرع الضريبى المصرى عند تطبيق نظام الضريبة الموحد .

١٩- أستحدث القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ معاملة تمييزيه خاصة لاصحاب الحرف عن أصحاب المنشآت التجارية والصناعية .

٢٠- ليس هناك شروط معينة لخضوع الصنقة الواحدة للضريبة الموحدة .

٢١- استحدث القانون ١٨٧ لسنة ١٩٨٧ معاملة ضريبية للشريك الموصى عن ما أشار اليه المشرع الضريبى فى القانون ١٥٧ لسنة ٨١ .

٢٢ - ليس هناك شروط لاخضاع الوسطاء للضريبة الموحدة .

٢٣ - تخضع العموله أو السمسره العارضة للضريبة الموحدة وبذات السعر المنصوص عليه فى المادة ٩١ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ .

٢٥- لاتخضع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الاداء على اختلاف أنواعها للضريبة الموحدة .

٢٦ - يعتبر خضوع العمولة أو السمسرة العارضة للضريبة الموحدة خروجاً عن القاعدة العامة المقررة .للمادتين (٢٧) ، (٨٨) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣.

٢٧- تأخير المحال التجارية والصناعية بدون أن يلحق بها بعض أو كل العناصر المادية أو المعنوية يخرجه عن نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . .

٢٨- هناك أرباح راسمالية تخضع للضريبة وأخرى لاتخضع للضريبة .

٢٩- تعتبر أرباح أعادة التقدير للمنشأة بمناسبة أنضمام أو انفصال شريك أرباحًا خاضعة للضريبة الموحدة .

٣٠- هناك شروط لحصول الممول على حوافز ضريبية مرتبطة بالتصرفات الرأسمالية .

٣١- هناك شروط لخضوع إجمالى قيم التصرفات العارضة الى الضريبة الموحدة.

٣٣- هناك شروط معينه لخضوع الارباح الناتجة من شراء أو تشييد العقارات للضريبة الموحدة .

٣٤ - تسرى الضريبة الموحدة على أرباح تأجير الاماكن المفروشة على أساس فعلى وليس حكمى .

٣٥ - يجوز ربط الضريبة الموحدة على الوحدات السكنية المفروشة المؤجرة على عقارات داخل كردون المدينة على أساس الارباح الفعلية .

٣٦- هناك التزامات محدده أشار إليها المشرع الضريبى فى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على مؤجرى الوحدات المفروشة .

٣٧ - ليس هناك امكانية فى استيفادة الممول بالخصم المقرر للاعباء العائلية عند حساب الضريبة المستحقة على تأجير الشقق المفروشة .

٣٨ - هناك احوال معينه تخفض خلالها مقدار الضريبة على تأجير الشقق المفروشة .

٣٩ - تخضع أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى للضريبة .

٤٠- تعفى أرباح مشروعات حظائر تربية الدواجن لاجازة ضريبية تبلغ خمسة أعوام .

٤١ - يلزم التفرقة بين حالتين عند خضوع رؤوس الاموال المنقوله الداخله فى ممتلكات المنشأة للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية والصناعية .

٤٢ - لا تخضع أرباح صناديق التأمين الخاصة للضريبة الموحدة .

٤٣ - تعفى أرباح منشآت تربية النحل ومشروعات مزارع الثروة السمكية بشكل مطلق ودائم وليس مؤقت من الضريبة الموحدة .

٤٤- إوضح المشرع الضريبى التزامات الممول الضريبى صراحة على النقيض من ابراز حقوقه .

٤٥- هناك سلطات والتزامات لمصلحة الضرائب أشار اليها المشرع الضريبى فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ .

٤٦- هناك توازن بين حقوق كل من الممولين ومصلحة الضرائب أشار اليها المشرع الضريبى فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ .

٤٧ - من الأفضل اتباع الاسلوب المستخدم فى التشريع الضريبى الامريكى لاغراض تحديد وعاء الضريبة الموحدة .

٤٨ - تتميز الضريبة الموحدة بانها ذات سعر تنازلى يتغير تبعًا للتغير فى الوعاء المفروض عليه الضريبة .

٤٩ - الانشطة التى لا تخضع للضريبة الموحدة هى تلك الانشطة المعفاة منها بنص القانون .

٥٠- يرى المشرع الضريبى ضرورة أخذ عامل التضخم النقدى فى الحسبان عند حساب الربح الناتج من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها .

٥١- يحق للممول فى حالة تحقيق لخسائر ناتجة عن عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها أن يخصمها من الارباح التى يحققها من أى نشاط تجارى أخر .

٥٢- الممول فى المجال الضريبى هو الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يحصل على ايراد يخضع للضريبة .

٥٣ - عدم الالتزام الضريبى هو السبب فى مشكلة التهرب الضريبى .

٥٤ - هناك عوامل عديدة تؤثر على التزام الممول الضريبى .

٥٥- هناك نظامين فرعيين لنظام الفحص الضريبى .

٥٦- يلتزم الممول بتقديم أقرار ضريبى حتى ولو لم يكن لديه دفاتر وسجلات.

٥٧- يلتزم الممولون بعمل بطاقة ضريبية حتى ولو لم يكن لديهم دفاتر وسجلات .

٥٨- يلتزم الممول بالاخطار عند التوقف عن العمل أو عند التنازل .

٥٩- هناك حقوق اساسية يتمتع بها الممولون .

٦٠- هناك عديد من العوامل التى تؤثر على تنظيم الادارة الضريبية .

الباب الثانى

الفحص الضريبى لحسابات ممولى الضريبة الموحدة

مقدمة :

يقصد بوعاء الضريبة بوجه عام بانه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة. على أن يتم توافر العنصر الزمنى لهذا الوعاء (أى فرض الضريبة سنوياً)، ويشوب تحديد الوعاء مشكلتين أولهما : تحديد من سيتحمل بالعبء الضريبى (وقد قام المؤلف بتحديد الخاضعين للضريبة الموحدة فى الباب السابق)، وثانيهما : تقدير عناصر وعاء الضريبة ومقداره، هذا وتجدر الاشارة الى أن هناك طريقتين لتحديد وعاء الضريبة هما طريقة الاقرار المستنده على دفاتر الممول وطريقة التقدير الجزافى أو التقريبى.

وقد اتجه المشرع الضريبى المصرى فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الى اتباع طريقة الاقرار المقدم من الممول. والذى يستند على دفاتر وسجلات ومستندات فى تحديد وعاء الضريبة الموحدة، الا أنه قد ترك لمصلحة الضرائب حرية الأخذ بتلك الدفاتر عن طريق التحقق من البيانات التى يتضمنها الاقرار، وبالتالى فى حالة عدم الثقة فى مكونات الاقرار يكون من حق مصلحة الضرائب اللجوء الى الطريقة الثانية وهى التقدير التقريبى للوعاء الضريبى.

يتناول هذا الباب الفحص الضريبى لاقرارات الممولين بغرض تحديد الضريبة الموحدة على الارباح التجارية والصناعية، ولأغراض تحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم هذا الباب للفصول التالية:

الفـصل الأول : *الاقرارات والدفاتر والمستندات وطبيعة وسياسات ومراحل الفحص الضريبى*

الفصل الثانى : *الفحص الضريبى للحسابات الختامية والميزانية العمومية*

الفصل الثالث : *تقييم نتائج عملية الفحص الضريبى وتحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة*

الفصل الأول

الاقرارات والدفاتر والمستندات وطبيعة وسياسات ومراحل الفحص الضريبي

مقدمة :

تعتبر ظاهرة الفجوة الضريبية Tax Gab أحد الموضوعات البارزة التى تنال اهتماماً كبيراً فى الأونة الأخيرة سواء فى البلاد المتقدمة أو النامية على حد السواء، تلك الظاهرة التى تعبر عن الاختلاف فيما بين الضرائب التى يقوم الممولون بسدادها فعلاً من واقع اقراراتهم والضرائب التى من المقرر أن يسددوها على أرباحهم الحقيقية.

وقد تم اجراء عديد من الابحاث بغرض بحث الطرق التى يعتمد عليها الممولين فى اتخاذ قراراتهم التى تؤدى الى وجود هذه الفجوة الضريبية، وقد أشار بعض من هذه الدراسات الى أن هناك عديد من العوامل التى تؤثر فى أحداث تلك الفجوة (١).

لعل من أهم تلك العوامل آثار عدم التأكد الناجمة عن التعقيدات المترتبة على القوانين الضريبية ولوائحها وتعليمات الادارة الضريبية، الا أن الاستعانة بخبراء الضرائب ومزاولى مهنة المحاسبة القانونية سوف يؤدى الى تخفيض ومعالجة ظروف عدم التأكد المرتبطة بالالتزامات الضريبية للممولين، من هنا لاتوجد إمكانية للاخطاء غير

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى، بحوث ودراسات فى تطوير واصلاح نظم الضرائب فى مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٧٥ ـ ٧٦.

العمدية بالاقرارات [١].

أيضاً فقد اهتمت العديد من الدراسات بنماذج التهرب الضريبى وسلوك الممول فى اعداد اقراره - الاخطاء العمدية فى الاقرار، حيث ركزت تلك الدراسات بشكل رئيسى على آثار هيكل معدلات أسعار الضريبة وعقوباتها [٢].

وقد ندرت الدراسات التى تتناول سياسات الفحص الضريبى وآثارها على سلوك الممولين، لذلك يهتم هذا الفصل بدراسة اقرارات ودفاتر الممولين الملزمين، وتحديد طبيعة وسياسات مراحل الفحص الضريبى.

تأسيساً على ذلك يمكن تنظيم هذا الفصل على النحو التالى :

٢/١/١ الاقرارات الضريبية والدفاتر والسجلات

٢/١/٢ أهمية وطبيعة الفحص الضريبى

٢/١/٣ سياسات الفحص الضريبى

٢/١/٤ مراحل الفحص الضريبى

---

(١) ينظر على سبيل المثال :

- Allm, J., Uncertain Tax Policies, Individual Behavior and Welfare, American Economic Review, March, 1988.

- Beck, paul. John Davis and Woon - Ch Jung, Experimental Evidence on Taxpayer Reporting under Uncertainty, The Accounting review, No. 66, No.3, July, 1991.

- Beck, paul and Jun W-, An Economic model of Taxpayer. Compliance under Uncertainty, Journal of Accounting and Public policy, Spring, 1989,

(3) Reingenum, J. and Wildel. Income tax Compliance in a principle Agent fromeworkm Journal of Public Economics, 1985.

٢/١/١ الاقرارات والدفاتر والمستندات:

مقدمة :

تلزم الانظمة الضريبية الممولين بتقديم اقراراتهم الضريبية بالشكل الذى يمكن من تحديد دخولهم من مختلف المصادر - وبالتالى تحديد الوعاء الضريبى عن هذه الدخول بالصورة التى تتمشى مع القانون الضريبى المطبق. هذا وقد تقبل الادارة الضريبية تلك الاقرارات كما هى - لو اتضح لها صدق المعلومات التى تتضمنها اقرارات الممولين، كما يكون لها حق تعديلها حسب مايتوافر لها من معلومات من مختلف المصادر فضلاً عن حقها فى ممارسة حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التى تستند عليها تلك الاقرارات، وفى حالة عدم ثقة الادارة الضريبية فى مكونات الاقرار واهدار الدفاتر والسجلات التى ترتكز عليها يحق للمأمورية أن تلجأ للتقدير الجزافى لتحديد وعاء الضريبة بالاعتماد على المظاهر الخارجية للممولين (السكن وغير ذلك من المظاهر الشخصية لهم) أو التقدير حسب الانشطة التى يتم ممارستها (مثل استخدام رقم المبيعات، أو نسب مجمل ربح النشاط).

يهدف هذا الجزء الى دراسة الاقرارات التى يلتزم ممولى الضريبة الموحدة على الارباح التجارية والصناعية بامساكها، ومن هم الملتزمون بتقديمها وميعاد تقديمها، والحسابات والمستندات التى يجب ان ترفق بها، بالاضافة لذلك يتم دراسة طبيعة الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول، كما يوضح هذا الفصل أيضاً التزام الممول فى حالة عدم امساكه الدفاتر.

٢/١/١/١ الاقرارات الضريبية Tax Statements

وفقاً لمبدأ الاقرار يلتزم الممول أو من يمثله قانوناً بتقديم اقرار عن دخله الى مصلحة الضرائب، وتقوم الادارة الضريبية التنفيذية بفحص تلك الاقرارات والتحقق من

صحتها.

ويعرف الاقرار الضريبى بأنه عبارة عن كشف أو بيان يقدمه الممول فى نهاية فترة معينة الى مأمورية الضرائب المختصة يوضح فيه الايرادات والتكاليف وصافى الارباح والخسائر عن فترة معينة من النشاط والتكاليف وصافى الارباح والخسائر عن فترة معينة من النشاط الخاضع للضريبة طبقاً للقانون (فى تلك الحالة هنا ـ النشاط التجارى أو الصناعى)

وقد تناول المشرع الضريبى المصرى فى المواد من ٩١ حتى ١٠١ الاقرارات الضريبية التى يتعين على ممولى الضريبة الموحدة تقديمها الى مأمورية الضرائب المختصة، حيث أوضحت مدى الالتزام بتقديم اقرار سنوى، والمكلفين بتقديم الاقرار وميعاد وكيفية تقديمه، ومدى جواز عدول الممول عن اقراره، والوثائق والمستندات المؤيدة للاقرار عن النشاط التجارى والصناعى وأخيراً المنشآت الملزمة بتقديم اقرار يعتمد على دفاتر وسجلات ـ والمنشآت غير الملزمة بذلك، وفيما يلى استعراض لتلك العناصر.

(أ) مدى التزام الخاضعين للضريبة على أرباح الأنشطة التجارية والصناعية بتقديم اقرار سنوى

تنص الفقرة الاولى من المادة (٩١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى[١] :

"مع عدم الاخلال باحكام المواد ٢٤، ٢٢، ٧، ٨٧ من هذا القانون على الممول أن

---

(١) تتعلق المادة (١٤) بكل من يؤول أو ينتقل اليه دين ذو عائد، بينما تتعلق المادة (٢٢) بالتصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة، فى حين ترتبط المادة (٧٠) بالضريبة على مكافأة الارشاد والتبليغ عن الجرائم ومايحصل عليه الاجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من الخاضعة ايرادتها للضريبة أما المادة (٨٧) فهى تتعلق بالممول الذى يقتصر دخله على ايرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها حد الاعفاء المقرر للاعباء العائلية.

يقدم اقراراً مبيناً به الايرادات والتكاليف وصافى الارباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها فى البنود (٢)، (٤)، (٥) من المادة (٥) عن هذا القانون ووفقاً لأحكامه.

فيما عدا هؤلاء الممولين أوجب المشرع تقديم اقرار سنوى Annual Statement، ويفهم من ذلك ان جميع الممولين المزاولين للأنشطة التجارية والصناعية ملتزمين بتقديم هذا الاقرار سواء أكانوا أفراد أو شركاء متضامنين أو موصيين فى شركات أشخاص، ويشمل هذا الاقرار الايرادات التى تحققت خلال السنة السابقة سواء أكان الممولين يمسكون حسابات منتظمة أم غير منتظمة (حيث يتم تحديد أرباحهم عن طريق التقدير، وحتى لو انتهت السنة المالية بخسارة [١].

(ب) المكلف بتقديم الاقرار

أوضحت المادة (١٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ سريان الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر متى كانت متخذة شكل المنشأة الفردية، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، والشريك فى شركات الواقع.

---

(١) كذلك يلتزم الممولين الذين يحققون ايرادات نشاط مهنى أو ثروة عقارية بتقديم هذا الاقرار الضريبى

اما بالنسبة لايرادات رؤوس الاموال المنقولة - لايلتزم الممول بتقديم أية اقرارات عنها، حيث قرر المشرع اعتبار ما يتم حجزه من العوائد عند الصرف سداداً نهائياً للضريبة.

وكذلك بالنسبة للمرتبات ومافى حكمها - لايلتزم الممول بتقديم الاقرار الضريبى السنوى، كما لاتدخل المرتبات فى الاقرار الضريبى السنوى اذا كانت له ايرادات أخرى من النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى أو من الثروة العقارية

من هذا النص يتضح الممولين المكلفين بتقديم الاقرار على النحو التالى :

١ـ الممول الفرد فى المنشأة الفردية التى تمارس نشاط تجارى أو صناعى

حيث يجب على الممول الفردى أو وكيله المفوض رسمياً أن يقوم بتقديم الاقرار الضريبى والتوقيع عليه.

٢ـ الشريك المتضامن فى شركة التضامن أو التوصية البسيطة

تطبيقاً لنص المادة (٢٢) من قانون التجارة يعتبر الشركاء فى شركات التضامن متضامنون بجميع تعهداتها، ومن ثم يكتفى بتقديم احد الشركاء اقراراً موقعاً عليه باسم الشركة ولو لم يحصل وضع إمضاء عليه الا من أحدهم ـ طالما كان ذلك بعنوان الشركة.

الا ان المشرع الضريبى فى القانون ١٨٧لسنة ١٩٩٣ لم يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن أو شركاء التوصية البسيطة، وانما نظر للشريك المتضامن نظرته الى الفرد من حيث اخضاعه عما يصله من ربح بشكل مستقل عن باقى شركائه المتضامنين، حيث تربط الضريبة على قدر نصيبه فى ربح الشركة وعلى قدر مجموع أرباحه من أنشطته المختلفة لاربحه فى شركة ما وحدها، فضلاً عن تمتعه بالاعفاء المقرر كفرد دون نظر لباقى الشركاء المتضامنين .

على ذلك فان تقديم اقرار واحد من الشركاء المتضامنين عن طريق أحد الشركاء المتضامنين لايتمشى مع القانون ١٨٧ لسنة١٩٩٣، فضلاً عن أنه لايمكن من الاحاطة بمجموع أنشطة كل شريك ومنع استفادته من أكثر من اعفاء، من هنا يتعين على كل

شريك متضامن تقديم اقراراً ضريبياً مستقلاً الى المأمورية المختصة.

٣ ـ الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة

استحدث القانون ١٨٧لسنة ١٩٩٣ معاملة ضريبية جديدة للشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة. حيث كانت حصة الشريك الموصى تجمع مع حصة أى شريك آخر وتخضع للضريبة باسم الشركة، ولايتمتع الشريك الموصى بأى اعفاء مقرر للاعباء العائلية وذلك تطبيقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المعروف بقانون الضرائب على الدخل).

أما القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فقد نص بفرض الضريبة على كل شريك موصى على حدة فى أرباح الشركة، ويتم فرض الضريبة عليه كشخص طبيعى ومن ثم فهو يتمتع بكافة الاعفاءات المقررة للشريك المتضامن - كاعفاء الاعباء العائلية. تأسيساً على ذلك يجب على كل شريك موصى أن يقدم اقراراً ضريبياً باسمه - وليس باسم الشركة - على نصيبه فى ربح الشركة وعلى قدر مجموع أرباحه من أنشطته المختلفة.

٤ـ النائب أو الولى أو الوصى و القيم

حيث تنص المادة (٩٣) من القانون على مايلى:

"اذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائباً التزم النائب أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الاحوال بتقديم الاقرار المشار اليه فى المادة (١٩١) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة عن واقعه.

٥ ـ الورثة أو وصى التركة أو المصفى

حيث تنص المادة (٩٤) من القانون على مايلى :

"فى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفى

أن يقدم الاقرار المشار اليه فى المادة (٩١) من هذا القانون عن الفترة السابقة على الوفاة .... وان يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.

(جـ) ميعاد تقديم الاقرار

تنص الفقرة الثانية من المادة (٩١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى:

"يقدم الاقرار مقابل ايصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية"

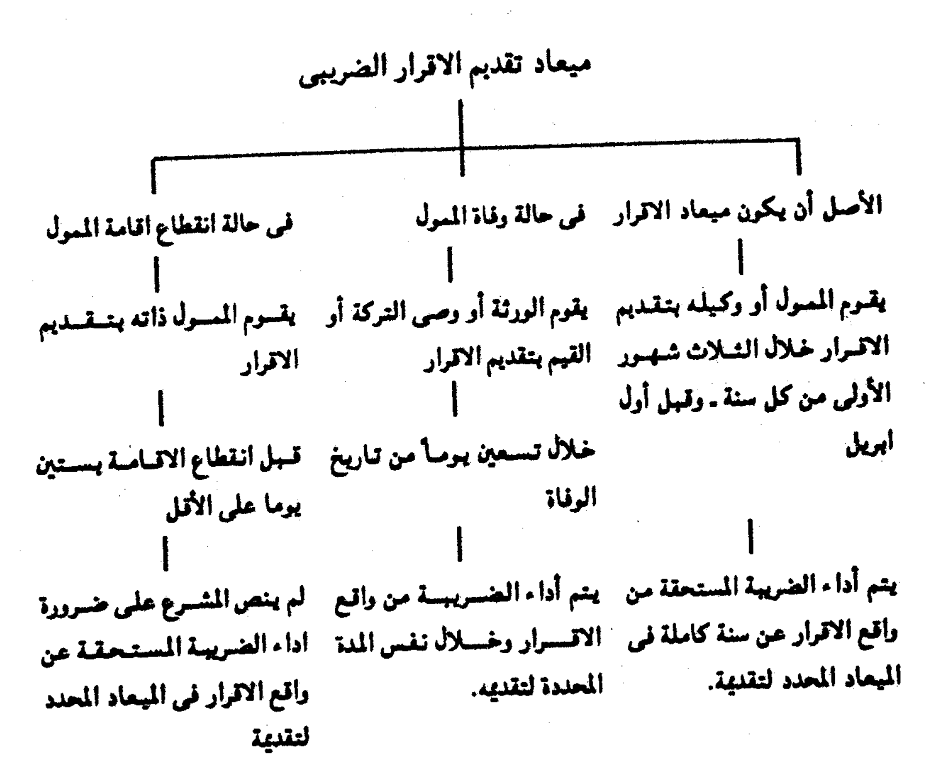
وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه حيث تنص المادة (٩٤) من ذات القانون على مايلى:

"فى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى الشركة أو المصفى أن يقدم الاقرار المشار اليه فى المادة (٩١) من هذا القانون عن الفترة السابقة على الوفاة وذلك خلال تسعون يوماً من تاريخ الوفاة وان يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال الشركة"

وتنص المادة (٩٥) من ذات القانون أيضاً على مايلى :

"على الممول الذى تنقطع اقامته بجمهورية مصر العربية أن يقدم الاقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون قبل انقطاع اقامته بستين يوماً على الأقل مالم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن ارادته"

من تلك النصوص يتضح ميعاد تقديم الاقرار الضريبى، ويمكن ابراز ذلك عن طريق الشكل التوضيحى التالى :



هذا وتثور عده مشاكل ترتبط بمعياد وكيفية تقديمة الاقرار لعل ابرزها مايلى

١ - حاله تنوع وتعدد منشأت الممول التجارية والصناعيه

يلتزم الممول بتقديم أقرار ضريبى موجه إلى مأمورية المركز الرئيسى الذى يحدده مبيناً به عنوان كل نشاط أو فرع ، مع التزامه باخطار المأمورية التى يقيد بها النشاط أو الفرع بما يفيد ذلك . ، وعلى المأمورية الأخيره أخطار غيرها عن المأموريات التى يتبعها النشاط أو الفرع بما يفيد تضمين أقرار الممول عن النشاط الواقع فى دائرة أختصاصها .

وفى حاله اذا ما كان الممول له نشاط أخرى بصفته شريكا فى شركة من شركات

الاشخاص والواقع تتولى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى للشركة كافة اجراءات الفحص والربط ، على أن تقوم باخطار ذلك الشريك على اساس سعر الضريبة المحدد للشريحة الأخيره بصفة مؤقته مع أرجاء خصم حد الاعفاء للاعباء العائليه ثم تخطر المأمورية التى يتبعها الممول والتى قدم اليها أقراره الضريبى لتتولى اصدار نموزج ورد تبينه ضريبه موحدة الى الممول فى حاله صيروره الضريبه على ارباحه فى الشركة نهائية بمقتضى قرار اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن .

٢ ـ مدى جواز تطبيق مبدأ النسبية عند حساب الضريبة فى حالة وفاه الممول أو أنقطاع أقامته بمصر

يتعين تطبيق مبدأ النسبية سواء بالنسبة لسعرالضريبه أوالاعفاء العائلى فى هاتين الحالتين ، بما يكفل أيجاد تناسب بين الفترة التى تحقق فيها صافى الايراد الخاضع للضريبة وبين السعر المقرر فى الماده (٩٠) من القانون و الاعفاء العائلى المقرر فى المادة (٨٨) من القانون ، حيث أن الضريبة الموحده على الاشخاص الطبيعين تعتبر ضريبة سنويه .

مشكلة عملية

أحد الممولين (متزوج ويعول) يقيم فى مصر ، وقد حقق من نشاطه التجارى والصناعى مبلغ ١٠٠٠٠ ج حتى ١٩٩٤/٦/٣٠ . وقد انقطعت أقامتة من مصر من هذا التاريخ . المطلوب حساب الضريبه عن المستحقه على هذا الممول عن عام ١٩٩٤ .

١ - صافى الدخل التى ضع للضريبة = الدخل المخففه ـ الاعفاء العائلى

$$= ١٠٠٠٠ - (١٩٢٠ \times \frac{٦}{١٢})$$

$$= ١٠٠٠٠ - ٩٦٠ = ٩٠٤٠ \text{ ج}$$

٢ - تعديل الشرائح وحساب الضريبة على النحو التالى : -

$= ٢٥٠٠ \times \frac{٦}{١٢} = ١٢٥٠$ ج بسعر ٢٠ ٪ = ٢٥٠

$= ٤٥٠٠ \times \frac{٦}{١٢} = ٢٢٥٠$ ج بسعر ٢٧ ٪ = ٦٠٧,٥

$= ٢٠٤٠ \times \frac{٦}{١٢} = ١٠٢٠$ ج بسعر ٣٥ ٪ = $\frac{٣٥٧}{١٢١٤,٥٠٠}$

٣ - جواز عدول الممول عن أقراره

فقد يتقدم الممول باقراره لمصلحة الضرائب فى الميعاد المقرر قانوناً ، إلا إنه قد اتضح له أنه لا يعبر عن حقيقه ارباحه بسبب وجود أخطاء يتعين تصحيحها بالاقرار ، فهل يجوز للمول العدول عن اقراره الاصلى وتقديم أخر بدلاً منه .

فيرى البعض أن للمول الحق فى العدول عن اقراره خلال المده المحدده قانوناً لتقديم الاقرار - وهى ثلاثة شهور من تاريخ أقفال السنة الماليه ، وللمول الحق فى تقديم أقرار جديد دون ابداء الاسباب ، اما اذا انتهت تلك المده فلا يحق للمول العدول عن اقراره الا اذا اثبت وجود خطأ مادى وقع فيه

أى أنه خلاف فى أن للممول الحق فى أن يعدل عن اقراره خلال المدة المحددة قانونا لتقديم الاقرار .

أما بالنسبة لحق الممول فى العدول عن اقراره بعد الميعاد المحدد لتقديم الاقرار ، فقد ثار خلاف فى الرأى :

- فذهب رأى الى أنه يجب ألا يؤخذ بالاقرار المعدل الذى يقدم بعد الميعاد فى

الاعتبار ، لأن نصوص القانون كلها تشير الى ان الاقرارات يجب ان تقدم فى الميعاد وأن أى تصحيح للأقرار الاول يجب أن يقدم خلال الميعاد المحدد ، ولا يتجاوزه .

- أما الرأى الآخر ويؤيده الغالبية فيذهب الى أحقية الممول فى تقديم اقرار معدل بعد الميعاد اذا كان الاقرار الأخير تصحيحا لخطأ مادى وقع فى الاقرار الأول كأغفال بعض الايرادات أو بند من بنود المصروفات سواء من قبيل السهو أو الخطأ ، ولا ثمة مانع من تدارك هذا الخطأ طالما أنه لم يتم بين الممول ومصلحة الضرائب اتفاق بشأن قيمة الأرباح التى تتخذ أساسا لربط الضريبة . كما أصدرت محكمة المنيا فى القضية رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ حكمها الذى يقضى بأنه من حق الممول تصحيح الاقرار حتى يتم ربط الضريبة .

كما سبق لمصلحة الضرائب أن أصدرت تعليمات تفسيرية تنص على أنه يجوز للممول تصحيح اقراره بالنقص اذا كان قد تبين له وجود أخطاء عند تحرير الاقرار الأول بشرط أن يتم التصحيح قبل الربط النهائى .

ويرى المؤلف بأن الأسباب التى استند عليها الشراح أو حكم المحكمة المشار اليه تأييدا لحق الممول فى تصحيح اقراره حتى يتم ربط الضريبة ، هى اسباب عملية وقوية ولا يوجد ثمة تعارض يمنع الأخذ بها فى ظل العمل بأحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ للاسباب الآتية : أنه لا يوجد فى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ما يحول دون الممول وتصحيح اقراره حتى ربط الضريبة - اذ أنه وفقا لنص المادة ١٥٢ من القانون التى تقضى بما يلى :

يعتبر التنبية بالدفع نهائيا ، ومع ذلك اذا ثبت لدى المصلحة أن الارباح أو الايرادات التى سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الايرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال احدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) من هذا القانون ،

يكون للمصلحة أن تجرى ربطا خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة ، ولذلك كله دون اخلال بالجزاءات المنصوص فى الباب العاشر من هذا القانون .

ويتضح من هذا النص أنه متى تم التنبه بالدفع يصبح ربط الضريبة نهائيا ولا يجوز العدول عنه لأى سبب من الاسباب الا اذا ثبت أن الممول استعمل احدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها بالمادة ١٧٨ من القانون . الامر الذى يستفاد منه أنه لاثمة مانع من تعديل الاقرار الضريبى على أن يكون ذلك قبل ربط الضريبة .

ومما يؤيد هذا الرأى أن المشرع قد نص فى المادة ١٥٦ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨٣ على جواز تصحيح الربط الذى أصبح نهائيا والمستند الى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه الممول الى مصلحة الضرائب خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح الربط فيه نهائيا من الأحوال المعينة فى تلك المادة .

اذن فمن البديهى أنه ليس ثمة مانع قانونا من أن يقوم الممول بتصحيح اقراره طالما أن الضريبة لم تربط بعد ، والوسيلة الوحيد لذلك هى تقديم اقرار معدل .

طالما انتهى الأمر الى أن للممول الحق فى تعديل اقراره الأول بعد الميعاد المحدد لتقديم الاقرار ، فان الاقرار المعدل يعتبر تصحيحا للاقرار الأول المقدم فى الميعاد ويأخذ حكمه . فاذا كان الاقرار المعدل تقل ارباحه أو ايرداته عن الاقرار الأول فانه يكون للممول الحق فى استرداد الضريبة المؤداة بعد اتمام ربط الضريبة .

أما اذا كانت الأرباح من واقع الاقرار المعدل تزيد عن الارباح من واقع الاقرار الأول فيكون الممول ملزما بتسديد فرق الضريبة المستحقة من واقع الاقرار المعدل ، وفضلا عن ذلك يلتزم بسداد مقابل التأخير المنصوص عليه فى المادة ١٧٢ من القانون والتى تنص على أن يستحق فى أول يناير من كل سنة تأخير يعادل سعر الفائدة على القروض المعلن من البنك المركزى على ما يجاوز مائتى جنيه مما يورد من الضرائب

واجبة الأداء من واقع الاقرار وتحسب المدة اعتبار من أول يناير التالى لتاريخ تقديم الاقرار الأول .

وأخيرا يثور التساؤل عن مدى تطبيق العقوبة المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ من القانون فى حالة ما اذا كان الاقرار الأول ينطوى على احدى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة باستعمال احدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فيها ، ثم قام الممول قبل ربط الضريبة بتقديم اقرار معدل صحيح شامل بعد الميعاد المحدد لتقديم الاقرار وقبل ربط الضريبة .

هناك رأى بأن تطبيق العقوبات الواردة بالمادة ١٧٨ على هذه الحالة لأن الجريمة تكون قد وقعت واكتملت بتقديم الاقرار الا أن الرأى الراجح أن الجريمة لا تقع الا بوقوع الضرر الذى يتمثل فى ضياع حق الدولة، أما وقد عدل الممول قبل ربط الضريبة عن جرمه بنفسه وبغير تدخل من الغير نتيجة تحقيق أو تحرى الجهات المختصة أو شكوى من الغير فانه لا تكون ثمة جريمة أو شروع فى جريمة .

اذ ينص قانون العقوبات فى المادة ٤٥ منه على أن :

الشرع هو البدء فى تنفيذ فعل بقصد ارتكاب جناية أو جنحة اذا وقف أو خاب أثره لاسباب لا دخل لارادة الفاعل فيها .

ولا يعتبر شروعا فى الجناية أو الجنحة مجرد العزم على ارتكابها ولا الاعمال التحضيرية لذلك .

وطالما أن الممول قد عدل من تلقاء نفسه عما شاب اقراره الأول من مخالفة لأحكام القانون ، وكان هذا العدول قبل ربط الضريبة فلا ثمة عقوبة حيث انتفت الجريمة ولم يقع الضرر .

٤ ـ عدم تقديم الممول الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه وسداد الضريبة من واقعه

يترتب على عدم تقديم الممول لاقراره فى الميعاد المقرر فى القانون وسداد الضريبة من واقعه تعرضه للعقوبات التالية : ـ

١ـ سداد مبلغ أضافى للضريبه : ـ

وفى هذا تنص المادة (٩٢) من القانون على ما يلى : ـ

" يلتزم الممول الذى لم يقدم الاقرار المشاراليه فى المادة (٩١) من هذا القانون فى الميعاد بتسديد مبلغ أضافى للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى . ويخفض هذا المبلغ الى النصف اذا تم الاتفاق بين الممول المصلحة دون الاحاله الى لجان الطن . "

٢ـ سداد غرامه :

وفى هذا تنص الماده (١٨٧) من القانون على ما يلى : ـ

يعاقب بغرمه لاتقل عن ٢٠٠ جنية ولا تجاوز ٥٠٠ جنية في الحالات الاتية :

١ ـ ....

٢ ـ عدم تقديم الاقرار المنصوص عليه فى القانون فى الميعاد أو تضمينه بيانات غير صحيحة مع علمه بذلك .

د- مرفقات الاقرار الضريبى عن النشاط التجارى او الصناعى

تنص المادة (٩٦) من القانون على مايلى :ـ

" على كل ممول له نشاط تجارى او صناعى ان يرفق بالاقرار الذى يقدمه الى

مصلحه الضرائب وفقاً لاحكام المادة (٩١) فيما يتعلق بايراداته المدرجة بالاقرار من هذا النشاط صورة من حسابات التشغيل والمتاجرة وصورة من حساب الارباح والخسائر وصوره من اخر ميزانيه وان تكون مستنده الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير الماليه وذلك فى كل من الاحوال التاليه ....

كما تنص المادة (٩٧) من القانون على مايلى :ـ

فى تطبيق حكم المادة السابقة يجب ان تكون بنود الاقرار الخاصه بالنشاط التجارى او الصناعى والحسابات والبيانات والوثائق المرفقه به معتمدة وفقاً لاحكام القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعه و مذيلة الشهادة نتيجة الفحص وان الفحص تم طبقاً لاساليب واصول وقواعد المحاسبة والمراجعه السليمه المتعارف عليها .

وتنص المادة (٩٩) من القانون على مايلى :ـ

" لا يعتمد بالاقرار الخاص بممول النشاط التجارى او الصناعى الذى يقدم الى المأموريه المختصه على خلاف الاحكام السابقة وكما لا يكون للبيانات والوثائق المرفقه على خلاف هذه الاحكام حجيه أمام مصلحة الضرائب "

وأخيراً تنص المادة (١٠١) من القانون على مايلى :ـ

" فى غير الاحوال المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من هذا القانون يلتزم الممول بان يبين فى اقراره المشار اليه فى المادة (٩١) من هذا القانون ما يقدره لارباحه او خسائره وما يستند عليه فى هذا التقدير من اسس .

ويقدم الاقرار المشار اليه فى هذه الماده على النموذج الذى تحدده اللائحه التنفيذيه او على ايه ورقة تتضمن جميع البيانات الوارده به .

وفى جميع الاحوال لايعتد بالاقرار الذى يقدم للمأمورية المختصه على خلاف

ذلك " .

باستقراء ما ورد بنصوص القانون السابقة يتضح مرفقات الاقرار بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى كما يبرزه الشكل الايضاحى التالى :-

مرفقات الاقرار

الممول الذى يمسك دفاتر	الممول الذى لا يمسك دفاتر
يقدم أقراره على نموذج (١٤) ضريبة موحده (او بدل النموذج)	يقدم اقراره على نموذج (١٤) ضريبه موحده (او بدل النموذج)
يرفق مع الاقرار صوره من كل من الاتى (على ان تكون معتمده من محاسب قانونى) ١ـ حساب التشغيل ٢ـ حساب المتاجرة ٣ـ حساب الارباح والخسائر ٤ـ أخر ميزانية ٥ـ شهادة من محاسب قانونى بنتيجة الفحص	يجب ان يبين به ما يقدره لارباحه او خسائره والاسس التى بنى عليها هذا التقدير (رقم الاعمال) متوسط الايراد اليومى او الشهرى ، عدد ايام العمل ، نسبة محل الربح ، بيان المصروفات)
لا يعتد بالاقرار في حالة تقديم الاقرار على خلاف الاحكام السابقة	لايعتد بالاقرار فى حالة تقديم الاقرار دون بيان اسس التقدير (مادة ١٠١ من القانون)

هذا وتنص اللائحة التنفيذية للقانون على ان يرفق بالاقرار الاوراق والمستندات التالية ـ فى حالة امساك دفاتر وسجلات منتظمه :-

١ـ الميزانية العمومية أو المركز المالى

٢ـ حساب أو حسابات التشغيل والمتاجرة

٣ـ حساب الارباح والخسائر

٤- كشف او كشوف بالاصول الرأسمالية التى استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها او الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول جديدة طبقاً لاحكام المادة (٢٠) من القانون مبيناً بها تاريخ البيع او الحصول على التعويض عن الهلاك والاستيلاء وقيمتها الدفتريه وقيمة الارباح الرأسمالية المحققة وتاريخ شراء الأصول الجديدة وقيمتها .

٥- كشف الاستهلاك العادى وكشف آخر بالمعدات والالات الجديدة وتاريخ وقيمة شرائها والاستهلاك الاضافى الخاص بها .

٦- كشف أو كشوف بتفاصيل المصروفات الوارده بحساب الأرباح والخسائر

٧- صورة من تقرير المحاسب او شهادة منه عن الميزانية او المركز المالى والحسابات الختامية طبقاً لحكم المادة (٩١) من القانون بحسب الاحوال ويجب ان يتضمن التقرير أو الشهادة مايلى :

أ) ما اذا كان المحاسب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضروريتها لاداء مهمته على وجه مرضى .

ب) ما اذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالاصناف التى تم تقويمها على اساس آخر غير سعر التكلفة مع ايضاح فروق التقويم واسبابه .

جـ) ما اذا كان من رأى المحاسب ان الدفاتر والسجلات التى تمسكها المنشاه أمينة وتظهر حقيقة النشاط والارباح وانها مؤيدة بالمستندات المناسبة واللازمه وفقاً للعرف المحاسبى السليم .

وفى حالة وجود فروع للمنشأه لم يتمكن من زيارتها يوضح ما اذا كان قد أطلع على ملخصات وافيه عن نشاط هذه الفروع من عدمه .

ويجب ان تكون جميع الاوراق والمستندات المنصوص عليها فى هذه الماده موقعه من كل الممول والمحاسب القانونى الذى اعتمد الاقرار وذلك عند تقديمها الى المصلحة .

٢/١/٢ الدفاتر والسجلات والمستندات

تنص المادة (٩٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى :-

" وان تكون مستندة الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير الماليه وذلك فى كل من الاحوال التاليه :

١- اذا كان رأس المال النشاط التجارى او الصناعى يزيد على عشرين الف جنية وفقاً للعقد او السجل التجارى .

٢- اذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لاخر أقرار او ربط نهائى عشرة الاف جنية سنوياً .

٣- اذا تجاوز رقم اعمال النشاط التجارى او الصناعى للمنشأة مائة الف جنية فى السنه .

فى ضوء هذا النص بتعين تحديد الملزمين بامساك الدفاتر والسجلات والدفاتر والسجلات التى يجب ان يمسكوها ، ومدى حرية مصلحة الضرائب فى قبول الدفاتر والسجلات والمستندات .

أ - الملزمون بامساك الدفاتر والسجلات

يلزم القانون كل منشأة سواء كانت فردية او متخذه شكل شركة أشخاص بان تمسك الدفاتر والسجلات والمستندات فى عدة أحوال يوضحها الشكل التالى :-

الملزمون بامساك الدفاتر المنشآت والشركات ذات الخصائص التاليه

رأس المال	صافى الربح	رقم الاعمال
اكبر من ٢٠٠٠٠ جنية حسب الموضح بالعقد والسجل التجارى	يساوى او اكبر من ١٠٠٠٠ جنية	اكبر من ١٠٠٠٠٠ جنية

يكون الالزام فى السنه التاليه للسنة التى قدم عنها الاقرار او تم خلالها الربط النهائى

وقد راى المشروع مسايرة للاوضاع الاقتصادية ان توافر اى حاله من الحالات الثلاثة فى اى منشأة او شركة يعطى دلاله على ان حجم نشاطها وامكانياتها تمكنها من أمساك الدفاتر والسجلات والمستندات ، فضلاً عن ان مثل هذه المنشأه يكون لها الاولويه والاهتمام الاكبر من قبل مصلحة الضرائب ـ بغرض الوصول الى حقيقة ارباحها باعتبارها من الحالات ذات الاولوية ، من هنا كان اهتمام المشروع بضرورة امساك تلك الوحدات الاقتصادية للدفاتر والسجلات .

ب ــ الدفاتر والسجلات والمستندات

حدد المشرع فى اللائحه التنفيذيه للقانون الدفاتر والسجلات والمستندات التى يلزم الممول بامساكها طبقاً لاحكام المادة ٩٦ من القانون رقى . .

١-دفتر اليومية الاصلى

وهو الدفتر الذى تقيد فيه جميع عمليات الممول أولاً باول، وهو يعد من الدفاتر الاصليه ، وقد يأخذ شكل اليوميه العامه بمعناها الشامل لاثبات جميع عمليات المنشأة من واقع المستندات المؤيدة لها حسب الترتيب التاريخى كما هو الحال فى الطريقة الايطاليه .

وقد يكون دفتر اليومية الاصلى عباره عن عدة دفاتر يتعلق كل منها بعمليات

معينه وتكون هذه الدفاتر فى مجموعها دفاتر اليومية للمنشأة كما هو الحال فى الطريقة الالمانية والانجليزية .

وقد يكون دفتر اليومية المركزية الذى يركز على مجموعة من دفاتر اليومية المساعدة ويتم القيد من واقع هذه اليوميات المساعدة فى اليومية المركزية بقيود اجمالية فى نهاية كل فترة دورية غالبا ما تكون شهر وبذلك تكون هذه اليوميات المساعدة بمثابة كشوف أو سجلات تحليلية ودفتر اليومية المركزية بمثابة اليومية الاصليه كما هو الحال فى الطريقة الفرنسية .

ويراعى أنه فى الطريقة الايطالية يتم الترحيل من دفتر اليومية العامة الى حسابات دفتر الاستاذ العام وفى الطريقة الانجليزية والالمانية يتم ترحيل مجاميع اليوميات المختلفة الى دفتر الاستاذ العام وفى الطريقة الفرنسية يتم الترحيل من دفتر اليومية الى الاستاذ العام وعموما فان هذه الطرق ليست جامده عند التطبيق بصفة عامة .

٢ - دفتر الاستاذ العام :

وهو من الدفاتر الاصلية ويضم جميع حسابات المنشأة وهو ضرورى لاعداد ميزان المراجعة فى نهاية العام وتصوير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى ويتم الترحيل اليه من دفتر اليومية العامة الاصلى أو من مجاميع اليوميات المختلفة أو من اليومية كما سبق الايضاح وطبقا للمجوعة الدفترية التى تمسكها المنشأة وطريقة امساك الدفاتر .

٣ - دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الاستاذ المساعدة والتى تتحدد تبعا لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة والطريقة التى تختارها لامساك الدفاتر .

ويقصد المشروع من امساك دفتر اليومية العامة الى جانب دفاتر اليومية

المساعدة هو اثبات كافة العمليات الأصلية والفرعية أولا بأول وتحديد هذه الدفاتر المساعدة مرتبط بظروف المنشأة من حيث طبيعة ونوع وحجم النشاط، فالمنشاة التى تتعامل فى صنف واحد من البضاعة وتتبع النظام النقدى فقط - بمعنى أنها لا تشترى أو تبيع بالأجل - تختلف عن المنشأة التى تتعامل فى مجموعة كبيرة من أصناف البضائع وتتعامل بالنقد والأجل، وتختلف المنشأة التى تزاول نشاطها فى مكان واحد عن المنشأة التى تزاول نشاطها فى عدة أماكن ويتبعها مخازن ، كما تختلف المنشاة التجارية عن المنشاة الصناعية، هذا الاختلاف بين المنشأت يؤدى الى اختلاف المجموعة الدفترية المناسبة لكل منها - وبالتالى هوالذى يحدد دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الاستاذ المساعدة اللازمة والمناسبة لكلاً منها .

ومما يجب الاشارة اليه فى هذا المجال أن الدفاتر المساعدة سواء اليوميات المساعدة أو الاستاذ المساعدة تكون فى شكلها المتوقع كحسابات بشكلها التقليدى - فقد تكون هذه الدفاتر المساعدة فى شكل كشوف أو قوائم أو بطاقات أو سجلات معدة بطريقة احصائية .

٤ - دفتر الجرد وتقيد فيه مفردات أصول وخصوم المنشأة حسب الجرد الفعلى لها نهاية السنة المالية للمنشأة .

وذلك لضمان عدم التلاعب فى نتائج الجرد لما لها من أثر مباشرعلى الحسابات الختامية .

٥ - دفتر الصنف ويمسك بمعرفة المولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة، وفى هذا الدفتر يتم قيدجميع أصناف البضاعة التى تتعامل فيها المنشأة كل صنف فى خانة وكل خانة مقسمة الى قسمين قسم تقيد به الكميات الواردة ومستند القيد فى هذه الحالة يكون فاتورة مشتريات أو اذن الاضافة والقسم الاخر فيه الكميات المنصرفة

ومستند القيد يكون صورة فاتورة المبيعات أو اذن الصرف أو كشوف مرسلة للفروع اذا كان هناك فروع للمنشاة حيث ترسل البضاعة من المركز الرئيسى الى الفرع وفى نهاية كل صفحة يكتب رصيد الصنف ويرحل للصفحة التالية .

وفى جميع الاحوال يجب أن تكون مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة متكاملة وأمينة ومنتظمة من حيث الشكل وأن تمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقا لأحكام المادة (٢٤) من القانون .

(٦) المستندات :

هى المستندات الاصلية من عقود وفواتير شراء واشعارات وايصالات ومكاتبات صادرة من الغير وصور فواتير البيع والاشعارات والايصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها .

والمستندات هى مصدر القيود المحاسبية بالدفاتر والسجلات ويجب أن تتم القيود من واقع هذه المستندات أولا بأول وحسب الترتيب التاريخى لحدوثها .

ويجب حفظ هذه المستندات بطريقة منظمة ومرقمة بحيث يسهل معها عملية مراجعة القيود الحسابية وتكفل عند اللزوم التحقق من أى قيد بالدفاتر.

ويتم حفظ كل نوع على حده حسب التسلسل التاريخى.

٢/١/٢ طبيعة واهمية عملية الفحص الضريبى

يلزم القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الممولين بتقديم اقراراتهم الضريبية بالشكل الذى يمكن من تحديد دخولهم من مختلف المصادر الخاضعة للضريبة الموحدة، وقد تقبل الادارة الضريبية تلك الاقرارات فى حالة صدق المعلومات التى تتضمنها، كما قد يكون لها حق تعديلها حسب ما يتوافر لها من معلومات من مصادر خارجية أو

عن طريق ممارسة حقها فى الاطلاع على الدفاتر والمستنـدات التى ترتكـز عليها تلك الاقـرارات، وقـد لاتأخذ الادارة الضـريبيـة بتلك الاقـرارات فى حـالة عـدم ثقـتـهـا فى مكونات الاقـرار واهدار الدفـاتر والسـجـلات . وفى تلك الحالة تلجـأ لاجراء تقـدير جزافى ويعـتـمـد قـرار قبـول الادارة الضـريبيـة لاقرار الممـول أو تعديلـه أو رفـضـه على عملية الفحص الضريبى، والتى يتم اجرائها عن طريق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة.

ويقصد بالفحص Investigation عموماً بتقصى الحقائق عن طريق البحث والتنقيب ، وتحليل ودراسة المعلومات التى تحتويها السجلات والدفاتر والمستندات والقوائم المرتبطه بفتره زمنيه معينه وبهدف تحقيق هدف معين .

وقد يشار الى الفحص باصلاح التفتيش Inspection والاختبار والفحص Examination ، الا ان الاصطلاح الاول و الذى يتـضـمن القـيـام باجـراء المعـاينه والفحص لبعض بنود ومفردات القوائم الماليه مثل المخزون او الاصول يعتبر غير دقيق حيث يقصد بالفحص اساساً أمعان النظر فى القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبياً وواقعياً فى صور مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، كما ان الاصطلاح الثانى يقصد به المعاينه المادية للارصده الملموسة التى تمثل دليلاً على وجود الاصول والتأكد من صلاحيتها (مثل النقديه ، البضاعه، الاصول الثابته)

وعلى الرغم من ان اصطلاح الفحص قد يأخذ صوراً متعدده الا انه غالباً ما يرتبط بادله الاثبات المستندية [١]

يمكن القول بانه يقصد بالفحص لاغراض تحديد الضريبة هو تحقق الفاحص من صحة ما أدرج بالاقرارات الضريبية تنفيذاً لاحكام القوانين واللوائح الضريبية . سواء

---

(١) د . أمين السيد أحمد لطفى ، اساليب المراجعه لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونين، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص٨٣ - ٨٤

فيما يتعلق بالدخول الخاضعه للضريبة او الاعفاءات منها ، وهناك أهداف معينه يتعين على الفحص الضريبى تحقيقها هى : .

١- التحقق من انتظام الدفاتر والسجلات من ناحية الشكل ووفقاً للقواعد والاصول القانونيه والمحاسبية التى تكفل تنظيم الاحتفاظ والقيد بالدفاتر .

٢- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبيه المسجله بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها فى التوصل الى الارباح أو الخسائر الحقيقة للمنشأة .

٣- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء بكافه انواعها مثل الاخطاء الحسابية واخطاء الحذف والاخطاء التعويضية ، واخطاء تكرار القيد ، الاخطاء المحاسبيه على سبيل المثال الخلط بين المصروفات الايرادية والراسمالية .

٤- اكتشاف التزوير والتلاعب الذى يظهر الحسابات بصورة غير حقيقية بغرض التهرب من دفع الضرائب .

٥- معالجه كل ماجاء بالدفاتر والسجلات المعالجه السليمه من وجهه النظر الضريبية أى تأسيساً على أحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولائحة التفيذية .

٣/٣/٢ سياسات واساليب الفحص الضريبى

يتضمن نظام الرقابه عن طريق الاداره الضريبية نظامين فرعيين هما الرقابه المانعه ، ونظام الرقابه العقابيه [١]

ولاشك أن نظم الرقابه تعتبر من العوامل ذات التأثير الجوهرى والكبير على عدم التزام الممولين ، وبداهه فان المنطق يشير الى أن نظم الرقابه المحكمه سوف تكون

(1) Strader, j. and Christine E. , An Investigation of Some Factors Affecting Taxpayer Noncompliance, Accounting and Business Research , 1990 .

ذات تأثير رادع على عدم الالتزام وهذا واضح فى كل من السويد وايطاليا ومصر ، حيث يوجد فى السويد مستوى منخفض من عدم الالتزام نتيجة دقة واحكام النظام الرقابى الضريبى الا أنه يوجد العكس فى كل من ايطاليا ومصر ، حيث يكون توجد درجة مرتفعة من عدم الالتزام نتيجة لعدم أحكام النظام الضريبى (١) .

وفيما يلى أستعراض لنوعى نظم الرقابه : -

٢/١/٣/١ نظام رقابه مانعه Prerentive Controls

ويتم تطبيق هذا النظام عن طريق مايعرف بنظام حجز الضريبة من المنبع ، والحصول على أقرارات تتضمن معلومات من طرف ثالث .

وقد الزم القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ بعض الجهات بخصم واضافه أو تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع مولين القطاع الخاص الخاضع للضريبة ، وتوريد تلك المبالغ باسمهم الى مأموريات الضرائب المختصه تحت حساب الضريبه التى تستحق عليهم فى موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو واكتوبر ويناير من كل عام .(٢)

حيث نصت المادة ٣٧ من القانون المرتبط بالخصم تحت الحساب على أن تقوم جهات الالتزام بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد عن عشرة جنيهات تدفعه على سبيل العموله أو السمسره أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمات الى مولى القطاع الخاص الخاضع للضريبه ثم تقوم بتوريد المبالغ المخصومه لمأموريات

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى، تقويم سياسات الفحص الضريبى وأثارها على العلاقات بين الممولين والادارة الضريبية - دراسة تطبيقة على شركات السياحه مع اطار محاسبى منهجى مقترح ، بحث منشور بمجله الاقتصاد والتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ١٩٩٣ .

(٢) حيث يسرى ذلك النظام على أى شخص من اشخاص القطاع الخاص الخاضع للضريبة ،تطبيقاً لنص المادة ١٢٧ من القانون أى أن هذا النظام لايسرى عند التعامل مع شركات قطاع الاعمال العام أو الهيئات العامه أو عند التعامل مع منشأت قطاع خاص معفاه من الضريبه تطبيقاً لنص المادة ٤٨ من القانون .

الضرائب المختصه لحساب الضريبه التى تستحق عليهم .

كذلك فقد نصت المادة (٣٨) من القانون والمتعلقه بالخصم من قيمة استرداد الصادرات على ان تقوم الجهات التى تتولى استرداد قيمه صادرات اشخاص القطاع الخاص أن تخصم من هذه القيمة نسبة تحت حساب الضريبة التى تستحق على كل اشخاص المصدرين .

وقد نصت المادة (٩) والخاصة بالاضافة تحت الحساب على قيام جهات معينه تتولى بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعيه محليه أو مستورده الى اشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها أن تضيف نسبه على المبالغ التى تحصل عليها من أى شخص من هؤلاء الاشخاص وتحصل هذه النسبه مع هذه المبالغ تحت حساب الضريبة التى تستحق عليها .

أيضاً نصت المادة (٤٠) والمرتبطه بالاضافة على الايجارات على ان تضيف جهات معينه نسبة على الايجارات التى تحصلها من المستأجرين للاماكن المملوكه لها والمعده للاتجار او التصنيع فيها او تقديم او اعداديه خدمات او مأكولات او مشروبات وتحصيلها مع الايجارات .

أما المادة (٤١) والمتعلقة بالتحصيل لحساب الضريبة فقد نصت على قيام جهات الالتزام (الجهات التى تمنح تراخيص للاتجار بالجمله أو لمنح تراخيص لمزاوله النشاط للحرفيين ، مصلحة الجمارك ، المجازر ، اقسام المرور) بتحصيل مبلغ من مولى القطاع الخاص الخاضع للضريبه عند تحصيل رسوم الخدمات التى قدمتها اليهم ثم تقوم بتوريده الى مأموريات الضرائب المختصة تحت حساب الضريبة المستحقه عليهم .

٢/٣/١/٢ نظام رقابه عقابية Punishment Control

ويتم تحقيق ذلك عن طريق مايعرف بنظام المراجعه والفحص الضريبى عن طريق

الادارة الضريبية فضلاً عن العقوبات المدنيه والجنائيه .

واذا كان نظام المراجعه والفحص الضريبى فى البلاد المتقدمه مثل الولايات المتحده الامريكية يقوم على أستخدام العينات أو ما يعرف بالمعاينه Sampling . حيث يتم أختيار الاقرارات الضريبية التى ستخضع للفحص بالاستناد على الحاسب الالكترونى فى اجراء عملية الاختيار أعتماداً على اسلوب التحليل التمييزى(١) Discriminant Analysis فان نظام الفحص والمراجعه فى جمهوريه مصر العربيه يتم لكافه الاقرارات ، أى يتم الاعتماد على اسلوب الفحص الشامل لكافه الممولين سواء قدموا أقرارات أم لم يقدموا ، وسواء كانت خاصة بممولين أفراد أم ممولين فى شركات .

كما يعتمد نظام الفحص الضريبى فى مصر على اساس الفحص المفرد أعتماداً على ما يعرف بكشف النشاط ، حيث يلتزم المأمور الفاحص باتمام ربط عددمن الممولين اعتماداً على عددهم حسب نتائجهم، ويقوم المفتشون بالادارة الضريبيه بمراجعه كشوف النشاط الشهريه والتحقق من تحقيق المعدلات المطلوبه وتحقق الحصيله السنويه المطلوبه من كل مأموريه ، أى أن نظام الفحص فى مصر يعتمد على الكم دون الاهتمام بمستوى جوده الفحص . كذلك فمن التكرار أن يقوم المأمور أو الفاحص الضريبى بنفس جهود الفحص والتدقيق التى يكون قدبذلها مراجع الحسابات والذى اعتمد الاقرار الضريبى رغماً عما يتوافر لديه من فتره واسعه بظروف الممولين ورغماً عن المسئوليات الجسيمه التى القاها المشرع على المراجع والعقوبات والجزاءات الرادعة التى قد يتعرض لها فى حاله أرتكاب غشاً ضريبياً أو تحريض على الممول على ارتكاب هذا الغش ، مما يترتب

---

(1) Hoffman , W.H. and William w., Federal Taxlayer Comprehensive Volume, Annual Edition publishing Company, New York,1989 .

على ذلك مشاكل جسيمة تحيط الفحص الضريبى أبرزها زياده العبء الضريبى على عاتق الفاحصين حيث أن التزام هؤلاء الفاحصين بانجاز كشف النشاط وفى ظل اسلوب الفحص الكامل لكافه الممولين الامر الذى قد يؤدى الى عدم تحرى الدقه الكامله فى أعمال الفحص ، مما يضطرهم الى اهدار الدفاتر لاسباب غير منطقيه ، واعتماد الدفاتر غير الامنيه لاسباب مختلفه لمجرد انهم يرغبون فى انجاز معدلات الاداء المطلوبه - الامر الذى قد يزعزع الثقه بين الممولين والاداره الضريبية أن لم يؤد الى أفتقادها والتأخير في تحديد المراكز الضريبية للممولين لسنوات عديدة وزياده المنازعات الضريبية ، الامر الذى يتبين معه أهميه تطوير الفحص الضريبى فى مصر ، على اساس استبدال الفحص الحالى المفرد باسلوب الفحص الجماعى حتى تتحقق المشاركه في اعمال الفحص الضريبى [١]

ويتحقق ذلك بتقسيم الفاحصين الى فرق أو مجموعات عمل تشبة فريق عمل المراجعه ، ويتكون هذا الفريق من مستويات مهنيه يحدد لكل منها مهام محدده مثل مدير الفحص ، نائب مدير الفحص ، فاحص أول ، فاحص ، مساعد فاحص ، ولا شك فان تنظيم الفحص بهذا الشكل يؤدى الى عدم انفراد الفاحص الواحد بعمليه واحده بل تتم بمجهود مشترك ، ولا شك فان تلك المشاركه سوف تحقق منافع كثيرة تعود على الفحص الضريبى بفوائد جمة سواء بالنسبه للمصلحه أو بالنسبة لتهرب الممولين ويتضح ذلك على النحو التالى[٢] :-

١- ان تقسيم العمل على اساس جماعى سيؤدى لانجاز عديد من حالات الفحص

---

(١) د. أحمد عبد المولى الصباغ ، مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبى ، بحث منشور فى مجله التكاليف ، الجمعيه العربية للتكاليف ، العدد الاول - السنة الواحدة والعشرون ، يناير ١٩٩٢ ، ص١١ .١٣

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفى ، بحوث ودراسات فى تطوير واصلاح نظم الضرائب فى مصر ، دار النهضه العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص١٠٢

ويتكلفه أقل .

٢- أن توزيع العمل والرقابه المتكرره فى المستويات المختلفة سيعطى فرص للفاحصين ومساعديهم على التمرين واكتشاف الخبرات اللازمة مما يجعلهم يزاولون العمل بكفايه فى المستويات الاعلى عند ترتيبتهم .

٣- أن الفحص باسلوب المجموعات سيعطى فرص للتخصص عن طريق تعيين مجموعات للمنشأت المتماثلة اذا كان عددها كبير .

٤- أن عدم انفراد المراجع الفاحص بالعمل سيعطى فائده مزدوجه .

حيث يقطع السبل على المنحرفين ويبعد الشبه عن العاملين ذوى السلوك الشريف ، فذلك الاسلوب سوف يسهم فى حماية الفاحصين فى عدم وقوعهم فريسه لذوى المآرب الشخصية من المولين ، كما تقطع أى سبيل أمام ذوى النفوس الضعيفه من المولين .

اساليب الفحص الضريبى

بوجه عام تتمثل أساليب الفحص الضريبى فى الفحص المستندى ، الفحص الفنى ، الفحص التحليلى الانتقادى ، وعاده ما يقوم الفاحص الضريبى باستخدام هذه الاساليب الثلاثه معاً ، ويمكن تطوير اساليب الفحص الضريبى بالاستفاده بالتطورات العلميه والتكنولوجيه فى المراجعه [(١)]

فيما يلى ابرز جوانب لتطوير فى مجال المراجعه والتى يمكن الاستفادة منها فى الفحص الضريبى : -

(1) Emile Wolf and Others, Advanced Taxation,Macdonald and Evans, London, 1985, PP. 60-62

١ـ المدخل الشامل لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخليه

يتضمن هذ المدخل الفهم العميق للخصائص الاساسيه لنظام الرقابه الداخلية الجيد وكيفية تطبيقها بالاضافه الى فهم اجراءات ونظم العمل بالشركة ، ولا شك فان الفهم العميق لخصائص نظام الرقابه الجيد (الفصل بين المسئوليات ، وضوح خطوط السلطه والمسئوليه ، كفاءة الموظفين ، سلامه السجلات واجراءات التصديق على العمليات ، حمايه الاصول والسجلات ، متابعه الالتزام بنظم الرقابه الداخليه الذى يجب تطبيقه على عملية معينة (مثل عمليات الايرادات والمتحصلات) ، هذا ويمكن للفاحص وضع معايير تطبيق نظام رقابه جيدة من خلال معرفته العميقه للنظام والاجراءات التى تتبعها الشركة ، ومن ثم يمكنه تقييم هذا النظام على اسس سليمه(٢)

ويتطلب الاسلوب المنطقى فى تقييم الرقابه الداخليه أن يأخذ الفاحص فى اعتباره اولا أن النظام يهدف الى منع حدوث الاخطاء الجوهريه والمخالفات وبناء عليه يمكن اتباع الخطوات السته الرئيسه التاليه : ـ

ـ تحديد انواع الاخطاء والمخالفات التى يمكن حدوثها (عمليات مسجله بالخطأ ، عمليات مسجله لايتوفر لها الصحة أو الشرعيه أى انها تنقصها المستندات المؤيده ، عمليات غير مسجله ، عمليات مسجله فى سجلات فترة زمنيه غير صحيحه ، عمليات مسجله بالدفاتر الفرعية بالخطأ) .

ـ تحديد ما اذا كانت هذه الاخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدى الى تحريفات

---

(1) Thomas. C. W. and Emerson O. Henke , Auditing Theory and Practice , New York, 1986

جوهريه فى القوائم الماليه ، وما اذا كانت ستؤدى الى المغالاه أو التدنيه فى قيمة الحسابات .

- تحديد اجراءات الرقابه المحاسبيه اللازمه لمنع حدوث أو اكتشاف تلك الاخطاء.

- تحديد ما اذا كانت اساليب الرقابه المحاسبيه للشركة تتضمن تلك الاجراءات الرقابية .

- تحديدما اذا كانت الشركة تطبق فعلاً تلك الاجراءات الرقابيه .

- تحديد طبيعة وترتيب ونطاق أختبارات فحص العمليات وارصده القوائم الماليه على ضوء أختبارات وفحص وتقيم نظم الرقابة الداخلية .

٢ - أستخدام مدخل المعاينه الاستكشافيه فى تحديد مدى أمكانيه الاخذ بدفاتر الممول أو اهدارها

يتعرض الفحص الضريبى لنوعين من المخاطر يمكن ابرازهما على النحو التالى [(١)]

أ- مخاطر عدم اعتماد الدفاتر الامينة

وتحدث هذه المخاطر عندما يقرر الفاحص عدم اعتماد دفاتر الممول واهدارها

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى ، بحوث ودراسات فى تطوير واصلاح نظم الضرائب فى مصر ، مرجع سابق، ص٩٩- ١٠٢ .

وبالتالى عدم الاخذ بنتائج الاقرار فى حين أن الدفاتر أمينة ومنتظمة ويجب اعتمادها ، وتحقق تلك المخاطر يشير الى اهدار دفاتر أمينة الامر الذى قد يترتب عليه فقد الثقة بين الممول والمصلحة ، حيث يشعر الممول أن دفاتره أهدرت ظلما وعبثا هذا من جهة ، أما الاخرى تزداد حالات الطعن والمنازعات القضائية المرتبطة بالدفاتر مما يؤدى الى ضياع وقت وجهد كل من الطرفين ، كما لا تحصل الخزانة على مستحقاتها فى حينها .

ب- مخاطر اعتماد الدفاتر غير الصحيح :

وتتحقق تلك المخاطر عندما يفشل الفاحص فى اكتشاف أسباب عدم أمانة الدفاتر واقرارات الممول ، ومن ثم يقرر امكانية الاعتماد عليها على الرغم من أنها ليست كذلك ، وقد يترتب على ذلك نتائج عديدة أهمها انخفاض كفاءة مستوى فحص دفاتر الممول ، بالاضافة الى ضياع حقوق الخزانة .

ولا شك أن استخدام نموذج المعاينة الاستكشافية ، وهو أحد أساليب معاينة الصفات Attribute Sampling فى فحص دفاتر وسجلات شركات الاعمال لتحديد مدى أمانتها وامكانية الاخذ بها أو اهدارها يعتبر امرا هاما للستفادة بالتطورات فى مجال المراجعة ، وتستخدم خطة المعاينة الاستكشافية عموما لتحديد حجم العينة الذى يسمح بالكشف عن وجودحدث واحد ولو يحدث مرة واحدة ، مثال ذلك عند البحث عن الاخطاء الجسيمة والتلاعب و الاخطاء الجوهرية التى يؤثر وجودها على القوائم المالية، وكذلك فى حالة عدم الالتزام بالاجراءات الاساسية للرقابة للداخلية ، ويتمثل اطار هذا المدخل فى الاتى

أ ـ تحديد الهدف من الفحص والعناصر التى سيتم فحصها وتقويمها حيث يتم البحث عن أنواع معينة من الاخطاء التى تعكس سوء النية من الممول مثل اسقاط بعض عناصر ايرادات النشاط أو العمولات واخفاء البعض منها ،

قيد مصروفات وهمية واصطناع مستندات لتأييدها ... الخ ، بحيث اذا وجد خطأ واحد منها فانه يمكن اعتباره غشا ضريبيا بشكل يمكن معه اهدار دفاتر منشآت الأعمال ، ويتطلب اكتشاف تلك الاخطاء اختيار عينات ممثلة لايرادات (ايرادات النشاط ، العمولات ...) أو المصروفات (مصروفات النشاط ، مصروفات التنشيط ، المصروفات العمومية) ثم فحصها باستخدام الاساليب الملائمة .

ب ـ تحديد حجم العينة .

ويتم ذلك فى ذلك ثلاثة متغيرات هى :

(١) تحديد حجم العناصر المراد فحصها واختيار العينة من بين مفرداتها ، فى ضوء حجم أعمال الممول وطبيعة نشاطه .

(٢) تحديد مستوى الثقة المرغوب ، والذى يعرف بأنه احتمال عدم تجاوز معدل الخطأ الحقيقى فى المجتمع محل الفحص عن حد الدقة الاعلى المقبول .

(٣) تحديد حد الدقة الاعلى المقبول .

ويمكن تحديد العينة بالاستعانة بالجداول والاحصائية الملائمة .

جـ ـ اختيار مفردات العينة عشوائيا .

دـ فحص مفردات العينة باستخدام أساليب الفحص الملائمة (سواء عن طريق الفحص المستندى أو المصادقات) .

هـ ـ تقويم نتائج الفحص : حيث فى ضوء الفحص ، يتم اتخاذ القرار الخاص بمدى امكانية الاخذ بدفاتر الممول أم لا ، حيث اذا انتهت عملية الفحص ولم يتم اكتشاف خطأ واحد فيكون قرار فريق الفحص اعتبار الدفاتر أمينة وأن

هناك ثقة ٩٥٪ ، وأن أسوأ معدل محتمل فى العناصر محل الفحص يزيد عن نصف فى المائة (بافتراض أن مستوى الثقة وحد الدقة الاعلى المقبول هى ٩٥٪ أو نصف فى المائة على الترتيب ، أما فى حالة وجود خطأ أو أكثر فان ذلك يعتبر قرينة على عدم أمانة الدفاتر مما قد يكون مبرر لاهدارها وعدم الاخذ بها .

تحديد معقولية عناصر الايرادات والمصروفات الواردة فى الاقرار باستخدام اجراءات الفحص التحليلى

يقصد باجراءات الفحص التحليلى مجموعة الاجراءات التحليلية التى تتضمن العمليات التالية :

١- التنبوء بالارصدة المتوقعة للقيود محل المراجعة .

٢- مقارنة تلك الارصدة المتوقعة على تلك التى تم التقرير عنها فى القوائم المالية ، بهدف تحديد الاختلافات بينهما .

٣- تقييم الاهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات ، بهدف تحديد مدى الثقة فى الفحص ومدى امكانية التوسع فى اجراء اختبارات تفصيلية اضافية .

يمكن استخدام تلك الاجراءات فى عملية الفحص الضريبى من الاجابة على عدة أسئلة هامه أبرزها تحديد القيمة المعقولية المتوقعة التى يجب أن تكون عليها القيمة الدفترية للبند أو الرصيد موضع الفحص ، فضلا عن تحديد الاختلافات فيما بين القيمة المتوقعة والقيمة الدفترية لذلك البند أو الرصيد وما اذا كانت تلك الاختلافات جوهرية أم لا ، والتعرف والتحقق من أسبابها ، حيث توجد عوامل مختلفة أهمها وجود أخطاء محاسبية ، وجود مخالفات ، وجود تغيير فى المبادىء المحاسبية المطبقة ، وجود تغيير

فى الظروف البيئية للمنشأة أو وجود أحداث غير عادية أثناء فترة الفحص الضريبى ، ولاشك فان هناك أهمية كبيرة لاستخدام مدخل الفحص الضريبى فى تحديد معقولية الارصدة فى القوائم المالية وفى تطوير الفحص الضريبى نظرا لتكامل اجراءاته مع اجراءات الفحص الضريبى حيث يساعد فى مجال تخطيط عملية الفحص الضريبى (تحديد نطاق عملية الفحص وتخطيط برنامجه) ، بالاضافة الى مجال اجراء اختبارات التحقق (من حيث المساعدة فى اتمام عملية الفحص بكفاءة ، وتخفيض تكاليف اجراءات عملية الفحص وأخيرا فى مجال تقييم نتائج عملية الفحص (من حيث تقييم معقولية الارصدة واكتشاف العلاقات غير العادية ، والتحقق من مدى كفاية أدلة الاثبات التى يحصل عليه الفاحص الضريبى استجابة للارصدة غير العادية).

وهناك عديد من الاساليب التى يمكن استخدامها لاجراء الفحص الضريبى التحليلى أهمها :

أ ـ مدخل تحليل الاتجاه

ويمكن تبويب أساليب ذلك المدخل الى الطريقة البيانية ، طريقة التغير من فترة حالية وفترة قبلية ، طريقة المتوسط المرجح ، طريقة المتوسط المتحرك ، طريقة تحليل سلاسل الزمنية الاحصائية (حيث قد يتم استخدام تحليل الانحدار أو تحليل بوكس وجنكينز).

ب ـ مدخل تحليل النسب والمؤثرات المالية :

ويتضمن أربعة مجموعات رئيسية هى : مؤشرات الربحية ، موشرات السيولة ، مؤشرات الرافعة المالية ، مؤشرات النشاط .

- مدخل تحليل الانحدار :

ويعتمد على استخدام عديد من النماذج أهمها : نموذج الانحدار الذاتى ، نموذج المتوسط المتحرك ، نموذج تحليل المحتويات .

- نموذج التخطيط المالى :

والذى يعتمد على فكرة اعداد الموازنات .

- نموذج المحاكاه

الاعتماد على مدخل مجموعة أو فريق العمل فى اجراء الفحص الضريبى .

حيث يمكن تطوير الفحص الضريبى عن طريق التحول من الاسلوب الفردى الحالى للفحص الى أسلوب الفحص الجماعى عن طريق مجموعة العمل ، ويتم ذلك عن طريق مشاركة مجموعات العمل فى الفحص عن طريق تكوينها على غرار مجموعات المراجعة التى يتم تكوينها فى مكاتب المراجعة المحاسبة القانونية ، بحيث يتم توزيع أعباء الفحص على مجموعة العمل، ومن ثم فان تنظيم الفحص الضريبى على هذا النحو يؤدى الى عدم انفراد فاحص واحد بعملية واحدة بل تتم بمجهود مشترك لفريق الفحص ولا شك أن تلك المشاركة سوف تحقق منافع كثيرة تعود على الفحص الضريبى بفوائد جمة سواء بالنسبة للمصلحة أو بالنسبة للتهرب للممولين ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى :

١- أن تقسيم العمل على أساس جماعى سيؤدى الى انجاز عدد حالات أكثر للفحص بتكلفة أقل .

٢- أن توزيع العمل والرقابة المتكررة فى المستويات المختلفة سيعطى فرصة للفاحصين ومساعديهم على التمرين واكتساب الخبرات اللازمة مما يجعلهم يزاولون العمل بكفاية فى المستويات الاعلى عند ترقيتهم .

٣- أن الفحص باسلوب المجموعات سيعطى فرصة للتخصص عن طريق تخصيص مجموعات للمنشآت المتماثلة اذا كان عددها كبير.

٤- أن عدم انفراد المراجع بالعمل سيعطى فائدة مزدوجة ، حيث سيقطع السبل على المنحرفين ويبعد الشبهة عن العاملين ذوى السلوك الشريف ، فذلك الاسلوب سوف يسهم فى حماية الفاحصين فى ألا يقعوا فريسة لذوى المآرب الشخصية من الممولين ، كما تقطع أى سبيل أمام ذوى النفوس الضعيفة من الفاحصين .

مراحل عملية الفحص الضريبى

بوجه عام يمكن تصنيف مراحل الفحص الضريبى فى ثلاث مراحل اساسية هى :

- مرحلة تخطيط عملية الفحص الضريبى.
- مرحلة اختبارات عملية الفحص الضريبى.
- مرحلة تقييم نتائج عملية الفحص الضريبى.

ويمكن تناول هذه المراحل بايجاز على النحو التالى :

١/٥/١/٢ مرحلة تخطيط الفحص الضريبى

أو ماتعرف بالمرحلة التمهيدية لعملية الفحص الضريبى، وتهدف تلك المرحلة فى اكساب الفاحص فهم أنفضل للمنشأة وأنشطتها والبيئة التى تعمل فيها، وحقيقة العمليات والاحداث المرتبطة بعملية الفحص الضريبى، بالاضافة الى تحديد كمية

الاختبارات وتوجيه برنامج الفحص، بذلك فان هذه المرحلة تمكن من تحديد نطاق عملية الفحص الضريبي وتحديد البرنامج المناسب لهذا الفحص. وحتى يمكن اجراء تلك الخطوة يتعين اداء الاجراءات التالية :-

١- الاطلاع على الملف الضريبي بهدف التحقق من استيفاء كافة الاجراءات السابقة واستكمال مانقص منها، والتحقق من تقديم المنشأة لاقراراتها ومرفقاتها طبقا لنصوص المواد (٩١ - ١٠٥) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، مع دراسة ما بالاقرارات من تحفظات أو تعديلات :

٢- عمل ملخص عن فحص السنوات السابقة وما اذا كانت قد انتهى الى اعتماد دفاتر وسجلات الممول أو اهدارها وتحليل أسبابها، والاطلاع على ما صدر من قرارات لجان أو أحكام أو طعون تتعلق بالسنوات السابقة.

٣- عمل المقارنات اللازمة بين البيانات الواردة بالاقرارات الخاصة لسنوات الفحص وبين البيانات المماثلة فى السنوات السابقة وماتم الربط عليها. وكأمثلة عملية على تلك المقارنات ما يتعلق بمقارنة المؤشرات والنسب المالية التى تفيد الفاحص فى الحكم على أمانة الدفاتر مثل :

أ- بيان مقارن بين أرقام المبيعات أو الايرادات فى آخر سنة تم الربط عليها والسنة أو السنوات الجارى فحصها من واقع الاقرارات المقدمة.

ب- بيان مقارن لنسب مجمل الربح فى كل آخر سنة تم الربط عليها والسنة أو السنوات الجارى فحصها من واقع الاقرارات المقدمة.

جـ- بيان مقارن بين بنود مصروفات التشغيل أو الاستغلال الهامة (أو نسبة البند الى اجمالى المصروفات) فى كل آخر سنة تم فحصها أو الربط عليها والسنوات الجارى فحصها من واقع الاقرارات.

د ـ مقارنة رأس المال وما طرأ عليه والأوراق المالية والودائع وهل أدرجت ايراداتها

٤ـ اتصال الفاحص بباقى الشعب الموجودة بالمأمورية لمعرفة المعاملات الخاصة بالممول، وأبرز تلك الشعب شعبة الخصم والاضافة بهدف معرفة المعاملات ومصادرها بغرض مطابقة تلك البيانات على الدفاتر المستندات.

٥ـ تحديد موعد لفحص دفاتر المنشأة، واخطارها بالميعاد على نموذج ١٧ضرائب قبل الفحص بمدة لاتقل عن اسبوع، وفى حالة عدم استعداد المنشأة للفحص يمكنه تحديد ميعاد آخر اذا كانت هناك اسباب جديدة تستدعى ذلك مع اثبات هذا فى محضر اعمال يرفق بالملف.

٢/٥/١/٢ مرحلة اختبارات التحقق فى عملية الفحص الضريبى

يتم اجراء هذه المرحلة جميعها فيما يعرف بمحضر الاعمال، والذى فيه يقوم الفاحص باثبات كل مايطلع عليه كتابة، ويجب توافر عدة معايير وشروط فى محضر الاعمال أهمها مايلى :ـ

ـ بيان بالنظام المحاسبى المتبع والمجموعة الدفترية التى تحتفظ بها المنشأة مع ايضاح عدد صفحات كل دفتر.

ـ الاطلاع على بيانات التسجيل الخاصة بدفترى اليومية والجرد واسم مأمورية الشهر العقارى التى تم التسجيل بها ورقم التسجيل وتاريخه.

ـ اثبات تاريخ بدأ القيد بالدفاتر وتاريخ آخر قيد بها مع التأشير بالنظر على

آخر قيد واثبات التاريخ.

- تسجيل كل مايقوم به الفاحص بشأن فحص بنود الحسابات الختامية والميزانية العمومية وكتابة ملاحظاته عليها، مع الاستفسار من الممول والمحاسب عما يعن له من ملاحظات على الدفاتر واثبات هذه الاستفسارات والايضاحات التى يتلقاها بالمحضر مع التأشير بالنظر على الدفاتر والمستندات التى يتم الاطلاع عليها واثبات التاريخ.

- اقفال المحضر فى نهاية كل جلسة فحص واعادة فتحه مرة أخرى فى الجلسة التى تليها بذكر ساعة وتاريخ ومكان عقد هذه الجلسة مع مراعاة عدم ابداء الرأى صراحة فى مدى صحة وانتظام الدفاتر فى محضر الاعمال، ويعتبر محضر الاعمال جزء متمماً ولا غنى عنه لكتابة تقرير الفحص.

ويعتمد اجراء محضر الاعمال بشكل رئيسى على المعاينة والاطلاع والمناقشة، حيث يقصد بالمعاينة اثبات أوضاع معينة لأحد المنشآت فى وقت معين عن طريق المشاهدة على الطبيعة بعرض رسم صورة فعلية وحقيقية عن طبيعة وحجم نشاط المنشأة، أما حق الاطلاع فهو يشير الى حق موظفى الادارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية فى الاطلاع على الوثائق والاوراق والملفات التى تكون فى حوزة المنشأة، أما المناقشة فهى تعبر عن الحوار المكتوب مع الممول الذى عن طريقه يمكن الوصول لأكبر قدر من المعلومات عن نشاطه وذلك بتوجيه أسئلة محددة تغطى اجاباتها جميع البيانات المطلوبة للفحص (بيانات عامة عن الممول، بيانات طبيعة النشاط والكيان القانونى للمنشأة، بيانات تتعلق بالدفاتر والاقرارات.

يتم اجراء الفحص الضريبى باستخدام اما اختبارات التفاصيل Tests of Details (والذى يهدف الى التحقق من وجود دليل اثبات موضوعى يؤيد صحة القيم الدفترية لأحد الحسابات) أو استخدام اجراءات الفحص التحليلى Analytical Review (وهو

يهدف الى التحقق من معقولية القيم الدفترية لأحد بنود القوائم المالية باستخدام تحليل الاتجاهات والنسب المالية الهامة التى تركز على فحص التقلبات والبنود غير العادية).

٣/٥/١/٢ مرحلة تقييم نتائج عملية الفحص الضريبى

ويتم اجراء تلك المرحلة فيما يسمى بمذكرة الفحص، بوجه عام لايوجد نموذج أو شكل معين لكتابة تقرير الفحص ، الا أن تقرير الفحص يجب أن يتضمن تحديد عديد من النقاط الرئيسية على النحو التالى :-

أ - مقدمة مذكرة الفحص

حيث يجب ان يتم تحديد ما يلى :-

١ - **الاجراءات السابقة للملف** ، من حيث موقفة فى السنوات السابقة ، وهل انتهت بالربط ام لازالت هناك اجراءات ناقصة يجب استكمالها ،ويجب تحديد صافى ربح آخر سنة تم الربط عليها واساس هذا الربط سواء أكان موافقة لجنة داخلية أم قرار لجنة الطعن وموقف القرار وما اذا كان مطعون فيه أم لا .

٢- **التغيرات فى النشاط والكيان القانونى** ، بحيث يتم تحديد ايه تغيرات فى نشاط الممول أو الكيان القانونى لمنشأته وما اذا كان هناك تعديلات فيه ، وما اذا كان للشركاء انشطه أخرى .

٣- **بيانات الاقرار :**

حيث يجب توضيح بيانات الاقرار عن سنه أو سنوات الفحص ونتيجة تلك الاقرارات ، مع عمل بيانات مقارنه لبيانات الاقرار فى سنة الفحص والسنوات السابقه واجراء المطابقات والتحليلات اللازمه للبيانات والنسب الماليه المرتبطة بها .

٤- ملخص ماجاء بمحضر المناقشة والمعاينات

حيث يجب تلخيص كل ماجاء بمحاضر المناقشة أو ماتناولته المعاينات، بصفة خاصة كل ماله من تأثير على نشاط المنشأة وتحديد الايرادات والمصروفات.

٥- البيانات والاخطارات

حيث يتم تحديد كافة البيانات والاخطارات التى حصل عليها الفاحص والمرتبطة بسنوات الفحص مع تحديد مصادرها واجراء المقارنات اللازمة اذا ماتعددت هذه المصادر.

ب- نتائج فحص الحسابات

فى حالة احتفاظ الممول بدفاتر نظامية تقوم المأمورية بفحصها واثبات نتائج الفحص فى محاضر الاعمال، ثم يقوم فى مذكرة الفحص باثبات تلك الدفاتر واستعراضها وتحديد ماأسفرت عنه عملية الفحص من واقع هذه المحاضر، ابراز شهور المراجعة التى أجريت عليها الفحص، ويقوم المأمور باظهار ملاحظاته عن عملية الفحص ثم يقوم بمناقشة الحسابات التى تعرض لها فى محاضر الاعمال وكأمثلة على البيانات والمقارنات التى يجب اظهارها حتى يمكن دراسة نتائجها والحكم على بعض العناصر الهامة التى قد تساعده فى الحكم على الدفاتر استخراج نسب مجمل الربح الخاصة بسنوات الفحص ومقارنتها بمثيلاتها فى السنوات السابقة، مقارنة أرقام الايرادات فى السنوات السابقة وسنوات الفحص.

جـ- الرأى فى الدفاتر

حيث يجب على المأمور الفاحص ان يوضح رأيه صراحة فى الدفاتر فى ضوء الفحص الذى قام به على الدفاتر والمستندات، وأن يحدد موقفه من ناحية أمانة هذه

الدفاتر ومدى انتظامها، على أن يبين حكمه النهائى على سلامة الاقرار أو عدم صحته.

ولاشك أن تقدير كل ذلك متروك للمأمور الفاحص على أن يقوم بتدعيم رأيه بالأسباب والأسانيد التى توصل اليها، فمثلاً اذا ما اعتمد الدفاتر وكانت غير معتمدة فى السنوات السابقة فيجب عليه توضيح أسباب ذلك، من حيث سلامة نظام الرقابة الداخلية، واستيفاء الدفاتر للشروط الشكلية والقانونية، واظهار سلامة المطابقات التى أجراها للبيانات التى حصل عليها من الغير على ماجاء بالدفاتر.

اما اذا انتهى الفحص لعدم اعتماد الدفاتر، فيجب على المأمور الفاحص تدعيم رأيه بالأدلة الكافية والمؤيدة لوجهة نظره، وفيما يلى عدد من الأمثلة التى تعزز عملية عدم اعتماد الدفاتر:

- عدم وجود أكثر من صور لفواتير المبيعات أو مستندات الايرادات.
- مخالفة القيود لما هو وارد بالمستندات.
- وجود نفس الاسباب التى سبق ان اهدرت الدفاتر بشأنها فى السنوات السابقة.

د ـ تحديد صافى الارباح الخاضعة للضريبة

يقوم المأمور بعد ما تقدم بتحديد الارباح الخاضعة للضريبة عن طريق تحديد الايرادات الاجمالية مخصوماً منها المصروفات المعتمدة، ثم يقوم بتوزيع الارباح على الشركاء حسب حصة كل منهم وفقاً لعقد الشركة المعتمد.

الفصل الثانى

الفحص الضريبى
لأغراض المحاسبة عن الضريبة الموحدة
عن الأرباح التجارية والصناعية

مقدمة

تنص المادة (٢٦) من القانون على أن:

"تتحدد الايرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فى فترة الاثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال".

يتضح من هذا النص سريان الضريبة على الأرباح المحققة خلال سنة كاملة وان المشرع قد أخذ بمبدأ سنوية الضريبة على الدخل سعراً ووعاءً، ويتفرع من هذا المبدأ قاعدتان أساسيتان هما سنوية الدخل، واستقلال السنوات الضريبية.

- سنوية الدخل :

ومدلول تلك القاعدة ان الارباح التى تخضع للضريبة تتحدد على أساس النتيجة النهائية لمختلف العمليات التى تمت خلال السنة المالية للمنشأة، فالدخل الخاضع للضريبة ماهو الا نتيجة غير قابلة للتجزئة ـ لجميع عمليات المنشأة خلال السنة المالية، ولا اعتبار لكل عملية على حدة.

- استقلال السنوات المالية:

حيث تعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية قائمة بذاتها منفصلة تماماً عن غيرها من السنوات (السابقة أو اللاحقة) فيما يتعلق بفرض الضريبة وحسابها [١]، وتتحدد الضريبة سنوياً على أساس الدخل الصافى على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها بعد خصم جميع التكاليف تطبيقاً لنص المادة (٢٧) من القانون.

ويتكون الدخل الصافى الخاضع للضريبة من الايرادات الاجمالية مخصوماً منها مايبذل فى سبيل الحصول عليها من تكاليف، ويمثل هذا الربح عادة نتيجة حساب الارباح والخسائر على النحو التالى :

ح / الارباح والخسائر لشركة ....

عن الفترة من / / الى / /

xxx التكاليف واجبة الخصم	xxx الربح الاجمالى (أرباح الاستغلال العادى)
xxx صافى الربح	xxx الايرادات الفرعية والعرضية (أرباح الاستغلال الفرعية)
	xxx الأرباح الرأسمالية
xxx	xxx

(١) الا ان المشرع قد نص على بعض الحالات التى يجوز فيها الخروج عن هذا المبدأ واهمها :- حالة توقف المنشأة عن العمل أو التنازل عنها (حيث تدخل فى وعاء الضريبة الارباح التى تحققت حتى تاريخ التوقف أو التنازل)، حالة بدء النشاط (حيث قد تقل تلك المدة عن السنة أو تزيد عليها بشرط الا تبلغ أربعة وعشرون شهر)، حالة السمسرة أ العمولة العارضة (حيث يحجز دافعها الضريبة المستحقة عن كل مبلغ يدفع على حدة)، حالة الخسارة حيث يسمح للممول بترحيل الخسارة التى تتحقق فى أحد السنوات لتخصم من ارباح السنة أو السنوات التالية للمنشأة بحد أقصى خمسة سنوات (مادة (٢٨) من القانون)

يهدف الفحص الضريبى بوجه عام الى التحقق من صحة اقرارات المولين وامانة دفاترهم وشمولها لكافة الانشطة، وانها توضح الارباح الحقيقية خلال فترة الفحص بالاضافة الى التحقق من صحة المعالجة الضريبية للايرادات الاجمالية والتكاليف واجبة الخصم [١].

وتتركز عملية الفحص الضريبى بشكل رئيسى على مفردات الحسابات الختامية والتى تتفرع بدورها الى حسابات التشغيل والمتاجرة والاستغلال بالاضافة الى حساب الارباح والخسائر والذى ينتهى الى صافى الربح الذى يخضع للضريبة.

ولايعنى هذا عدم اهتمام الفاحص بمراجعة بنود الميزانية العمومية، بل عليه مراجعة حساباتها والتحقق منها خاصة وانها لاتتضمن أرصدة حسابات منقولة من الدفاتر فحسب، بل أيضاً تشمل حسابات مصروفات وايرادات مقدمة أو مستحقة أو مؤجلة. بناء على ذلك يجب فحص حسابات التشغيل والمتاجرة والاستغلال وحساب الارباح والخسائر ثم الميزانية وهذا هو التسلسل الطبيعى للفحص الضريبى.

تأسيساً على ذلك يمكن تقسيم هذا الجزء الى المباحث الفرعية التالية :

١/٢/٢ فحص حسابات التشغيل والمتاجرة والاستغلال

٢/٢/٢ فحص حساب الأرباح والخسائر.

٣/٢/٢ فحص الميزانية العمومية.

---

(١) لا يتفق الباحث مع استخدام المشرع الضريبى لاصطلاح الايرادات الاجمالية للاشارة الى أرباح حسابات الاستغلال سواء العادية أو الفرعية أو الارباح الرأسمالية، لعدم دقته وبعده عن المفهوم المحاسبى لذلك الاصطلاح ويفضل استخدام تعبير مجمل الربح أو الدخل.

٢/٢/١ فحص حسابات التشغيل والمتاجرة والاستغلال

يمثل الربح الاجمالى للمنشأة أرباح الاستغلال العادى لها، ويتمثل هذا الربح فى:

أ - نتيجة حسابى التشغيل والمتاجرة بالنسبة للمنشآت الصناعية . (ثمن المبيعات أثناء السنه + قيمه المواد الاوليه والبضاعه المصنوعه الباقية فى أخر السنة المالية مطروحاً منها قيمة المواد الاوليه والبضاعه المصنوعه فى أول السنه المالية وثمن المشتريات أثناء السنه والنفقات الصناعيه للسلع المنتجة خلال السنة) .

ب - نتيجة حساب المتاجره بالنسب للمنشأت التجاريه : -

حيث يتكون الربح الاجمالى بالنسبة للمنشأه التجاريه من ثمن المبيعات أثناء السنه مضافاً اليها قيمة البضائع الباقيه أخر السنه مطروحاً منها قيمة المشتريات أثناء السنه وقيمة البضائع الموجوده فى أول السنه .

جـ - نتيجة حساب الاستغلال فى المنشأت الخدميه : -

ويتحدد هذا الربح بالفرق بين الايرادات الناتجه من تأدية الخدمات وبين المصاريف التى أنفقتها المنشأه فى سبيل القيام بتلك الخدمات .

وفيما يلى أستعراض بكيفيه أجراء الفحص الضريبى لتلك الحسابات : -

٢/٢/١/١ فحص بنود حساب التشغيل

يمثل حساب التشغيل تكلفه الأنتاج الصناعى للسلع المنتجه فى أحد المنشأت الصناعيه ، وذلك باحتساب النفقات الأنتاجيه المباشره وغير المباشره من بدايه المرحله الانتاجيه والتى تكون فى صورة المواد الخام الى نهايه مرحلة الانتاج والتى يتأتى عنها الشكل النهائى للمنتج النهائى القابل للبيع ، وتحتسب تكلفه الانتاج الصناعى على

الاساس التالى : ـ [1]

xxx	رصيد المواد الاولية فى أول المدة
+ xxx	البضاعة غير تامة الصنع فى أول المدة
+ xxx	المواد الأولية المشتراه خلال العام.
+ xxx	أجور عمالة
+ xxx	مصروفات صناعية مباشرة وغير مباشرة.
xxx	
- xx	(مخزن سلعى آخر المدة والذى يتمثل فى المواد الخام الباقية والبضاعة غير تامة الصنع).
xxx	ثمن التكلفة الصناعية (ويقفل فى حساب المتاجرة)

(١) محمد كامل درويش، المحاسبة الصناعية الحديثة، دار الخلود للصحافة والنشر والتوزيع، لبنان، ١٩٨٦، ص ٢٢ ـ ٢٣

ويظهر حساب التشغيل على النحو التالى :

حـ / التشغيل عن الفترة من / / الى / /

		رصيد أول المده	xx		تكلفه الانتاج التام (يرحل
	×	انتاج غير تام			الى حـ / المتاجره)
	×	خامات			رصيد آخر المدة
xx	×	وقود		xx	انتاج غير تام
				xx	خامات
	xx	مشتريات خامات أو مواد		xx	وقود
		نصف مصنعه	xx		
xx	xx	(-) مردودات مشتريات			
×		مصروفات نقل			
×		اجور صناعيه			
×		مصروفات صناعية اخرى			
	×	تكاليف قوة محركة			
	×	مصروفات اصلاح وصيانة			
	×	استهلاكات صناعية			
xxx			xxx		

ويقتصر استخدام حساب التشغيل غالبا على المنشآت الصناعية ومنشآت المقاولات، كما يستخدم فى بعض المنشآت الخدمية مثل المستشفيات، ويختلف تصويره باختلاف النظام المحاسبى المتبع فى المنشأة، وفى جميع الحالات يرحل رصيده من عام لآخر، ويتضح مهما اختلف حجم المنشأة أو اختلفت طبيعتها على النحو التالى :

١- حساب التشغيل فى المنشأة الصغيرة والمتوسطة

لا يوجد لديها حسابات تكاليف ومن ثم يفتح حساب التشغيل أول العام برصيد الانتاج غير التام الصنع ورصيد المواد الخام بالمخزن (كما ورد بدفتر الجرد فى نهاية العام السابق).

وفى آخر العام بعد أن يتم حصر المشتريات من المود الخام وحصر جميع النفقات خلال العام وحصر الانتاج التام خلال العام والانتاج غير التام آخر العام بالكميات فقط وحصر المواد الخام المتبقية بالمخزن كمية وقيمة . . حينئذ يتم تحميل حساب التشغيل برصيد أول المدة من الانتاج غير التام والمواد الخام وكذلك بأرصدة حساب المشتريات وحسابات النفقات والتكاليف ثم تسجيل قيمة المخزون من المواد الخام آخر العام بالتكلفة بالجانب الدائن للحساب، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة الانتاج التام خلال العام وتكلفة الانتاج غير التام آخر العام، ويتمثل رصيد آخر المدة لحساب التشغيل فى تكلفة الانتاج غير التام والمخزون من المواد الخام وهى تمثل رصيد أول المدة للسنة التالية على أن يقفل حساب تكلفة الانتاج خلال العام فى حساب المتاجرة.

٢- حساب التشغيل فى المنشآت التى تحتفظ بحسابات تكاليف

مع اتباع نظام مندمج مع المحاسبة المالية وذلك هو الشائع بشركات الاشخاص الكبيرة فان حساب التشغيل يمكن أن يأخذ احدى الصورتين:

(أ) مجمع حسابات تشغيل يمثل كل منها حساب تشغيل لكل أمر انتاجى أو لكل عقد مقاولة أو لكل مرحلة انتاجية من مراحل الانتاج بالمنشأة خلال العام.

(ب) حساب تشغيل واحد يحمل بأرصدة حسابات مراقبة عناصر التكلفة والنفقات المنصرفة على الانتاج خلال العام : كمراقبة المواد، مراقبة الاجور، مراقبة

المصروفات الصناعية الاخرى والنتيجة التى تستخرج من حساب التشغيل فى الحالتين واحدة.

ولكن تجدر الاشارة ان جميع الحسابات التى تقفل فى حساب التشغيل أو ترحل منه تكون جميعها بالتكلفة. ويقابل حساب التشغيل كحساب اجمالى حسابات تحليلية بدفتر الاستاذ المساعد، استاذ الاوامر، استاذ المراحل، استاذ عقود التحليل تكاليف ونفقات كل امر أو مرحلة أو عقد على حدة.

٣ــ حساب التشغيل فى نشاط المقاولات :

فى نشاط المقاولات قد يظهر حساب التشغيل تحت اسم حساب مشروعات تحت التنفيذ أو حساب العمليات فهو يمثل اجمالى العمليات تحت التنفيذ ويقابله بدفتر الاستاذ المساعد حسابات خاصة بكل عقد على حدة يبين تفاصيل تكلفة هذا العقد فى نهاية الفترة المحاسبية، وتدخل مجاميع هذه الحسابات فى حساب التشغيل.

وبناء على ذلك فان اهتمام الفاحص ينصب على مفردات تكاليف كل عقد أو عملية حيث أم مفردات حساب كل عقد تمثل حساب تشغيل خاص بها.

٤ ــ حساب التشغيل عند إدماجه فى حساب المتاجرة:

هناك حالات يصعب الفصل فيها بين مرحلة الانتاج وبين مرحلة البيع وايضا فى حالات الانتاج الغير قابل للتخزين، فانه بمجرد انتاج هذه النوعيات تعد فى حالة ايراد محقق، ويسرى هذا ايضا بالنسبة لبعض الانشطة فى مجال الخدمات كورش الاصلاح والصيانة، كما ان هناك حالات يدمج فيها الحسابين التشغيل والمتاجرة معا فى حساب واحد للتسهيل فى عرض وتلخيص الاعمال كما هو الحال بالمنشآت الصغيرة.

وفيما يلى ابراز لكيفية التحقق من كل بند من بنود الجانب المدين والجانب

الدائن من حساب التشغيل (١)

أولا : فحص الجانب المدين من حـ / التشغيل

١- رصيد بضاعة أول المدة.

وتتمثل فى قيمة الخامات والانتاج غير التام والوقود . وهو نفسه قيمة بضاعة آخر المدة فى السنة السابقة.

يتعين الاشارة الى أن رصيد أول المدة يجب أن يكون مؤيدا بقوائم جرد تتفق كمياتها مع الموضح بدفتر الجرد، بالاضافة لذلك يجب التحقق من صحة هذا الرصيد عن طريق رجوع الفاحص الى حساب التشغيل فى السنة السابقة لسنة الفحص بغرض عمل المطابقة اللازمة لهذا الرصيد فى الفترتين، على أنه اذا كان هناك تعديل ضريبى على هذا الرصيد فى السنة السابقة، فيجب أن تظهر بضاعة أول المدة فى سنة الفحص مطابقة لما بعد التعديل أيضاً، من هنا يتمشى حساب التشغيل مع وجهة النظر الضريبية.

٢ - المشتريات المحلية :

وتتضمن مشتريات مواد خام أو مواد مصنعة (وقطع غيار) أو نصف مصنعة، ولاغراض التحقق من صحة هذا البند يتعين على الفاحص القيام بالآتى :

---

(١) يراجع :-

- مصلحة الضرائب - الادارة العامة للتدريب ، ضرائب الدخل، شرح أحكام القانون - فحص الحسابات - التقدير - الاجراءات، الجزء الاول والثانى ، القاهرة ١٩٨٨.

- د. محمد سمير الصبان ، د. فاروق عبد العال محمد، الاسس العامة فى الفحص والقياس الضريبى، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية

- د. أمين السيد أحمد لطفى، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩١

١- أن تكون الفاتورة مرسلة باسم المنشأة التى تفحص حساباتها.

٢- أن يوافق تاريخ الفاتورة تاريخ قيدها بحساب المشتريات والحسابات الأخرى.

٣- أن تكون البضاعة المشتراه والتى تحويها الفاتورة تحتاجها طبيعة نشاط المنشأة.

٤- التأكد من أن فواتير المشتريات لاتحوى مشتريات لأصول رأسمالية كالآلات المستخدمة فى الانتاج مثلاً ... واذا تضمنت الفواتير ذلك يجب أن يتأكد توجيهها للحساب الصحيح باعتبارها مصروف رأسمالى يتم استهلاكه ولايدرج بالكامل فى سنة الشراء.

٥- وتتوقف عملية المراجعة التى يقوم بها المأمور الفاحص من حيث تضييقها أو التوسع فيها على نظام المراقبة الداخلية للمنشأة ومدى سلامته، فلو لم يطمئن المأمور الى هذا النظام فى منشأة ما، وجب عليه التوسع فى مراجعته الانتقادية لبنود الحسابات اذ أنه قد يحدث نتيجة للخلل فى هذا النظام وبالنسبة لبند المشتريات قد يقوم الموظف المسئول بقيد قيمة فاتورة مشتريات مرتين ويتمكن أيضاً من صرف قيمتها مرتين مرة للمورد ويقوم باختلاس المبلغ الآخر. ويمكن للمأمور فى حالة عدم الاطمئنان لصحة هذا البند أن يطلب بيانات من الموردين الذين تتعامل معهم المنشأة ليطابقها على ماورد بالدفاتر.

* أما اذا اطمأن الفاحص الى سلامة نظام المراقبة الداخلية فانه يقوم بمراجعة فواتير المشتريات على المقيد بالدفاتر على النحو التالى :

١- يقوم بمراجعة بعض الفواتير على دفتر أوامر الشراء الصادرة من المنشأة.

٢- تراجع الفواتير مع دفتر البضائع الواردة.

٣- تراجع الفواتير على يومية المشتريات وحسابات الموردين فى حالة المشتريات

الآجلة.

٤- تراجع فواتير المشتريات على يومية المشتريات وحسابات الصندوق والبنك في حالة المشتريات النقدية.

٥- اجراء مطابقة بين فواتير الشراء والمستندات المتعلقة بالنقل والشحن حيث قد يكشف ذلك عن وجود مشتريات وهمية مقيدة بالدفاتر. فقد تكشف هذه المطابقة عن وجود مشتريات وهمية مقيدة بالدفاتر، كأن يدرج الممول مشتريات على أنها مستوردة من الخارج وعند المطابقة لايجد المأمور أي مصروفات نقل أو شحن أو خلافه تخص هذه المشتريات وكلها مستندات يجب توافرها اذا كانت البضاعة مستوردة بالفعل.

وقد يطرح سؤال هام عن طبيعة المعالجة الضريبية فيما لو لم يجد الفاحص بعض فواتير المشتريات، حيث ان هذه الحالة تواجه الفاحصين كثيراً وغالباً ماتؤدى الى اهدار الدفاتر، الا أنه يجب التوقف قليلاً عند تلك النقطة فلو أن المشتريات غير المؤيدة بفواتير في المنشأة التي يتم فحصها تبلغ نسبتها ٥٪ مثلا من جملة الفواتير وهي نسبة بسيطة اذا ما تبين للفاحص سلامة نظام المراقبة الداخلية في هذه المنشأة وتناسب رقم الاعمال ونسبة اجمالي الربح بالنسبة لنشاط المنشأة وحالات المثل، يمكن للمأمور في هذه الحالة اعتماد الدفاتر وهذا يتوقف على ظروف كل حالة ومايراه الفاحص مناسباً .. ولايجب تجاهل أن هناك بعض المشتريات لايمكن الحصول على فواتير بها لأسباب متعددة منها أن تكون المشتريات من السوق السوداء.

* وعملية مطابقة رقم مشتريات المواد الخام بالمنتج النهائي - في حالة عدم توافر فواتير المشتريات - انما تكون في حالة المشتريات من القطاع الخاص والافراد أما المشتريات من الحكومة والقطاع العام فيمكن التوصل الى أرقامها بعد أن توسعت المصلحة في الأخذ بنظام الخصم والاضافة تحت حساب الضريبة في ظل القانون ١٥٧

لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ فعن طريق نماذج الخصم والاضافة التى ترد الى المأموريات. وكذلك بالرجوع الى جهات التعامل يمكن المطابقة مع ماتم قيده بدفاتر المنشأة ويمكن الحكم بالتالى على مدى أمانة الدفاتر التى تمسكها تلك المنشأة.

وتجدر الاشارة الى أن عقود الشراء التى تبرمها المنشأة مع الغير يجب ألا تقيد بالدفاتر بمجرد التعاقد، لكن يتم القيد واثبات ما ينفذ منها فقط ... فقد تلجأ بعض المنشآت الى اثبات قيمة مشتريات وردت بعقود لم تنفذ بعد بقصد تخفيض الارباح عن طريق زيادة التكلفة.

امثلة ومشاكل عملية

أولا : يقوم أحد الفاحصين بالفحص الضريبى لحسابات مصنع لانتاج أفران البوتاجاز خمسة شعلة عن سنة ١٩٩٠، وعند مراجعته لمشتريات المصنع من الصاج خلال السنة تبين له أن بعض المشتريات غير مؤيدة بالفواتير، فاذا كان رصيد أول المدة من الصاج هو ١٥٠م٢، وقامت المنشأة بشراء ١٥٠٠م٢ أخرى من الصاج خلال العام، ويحتاج البوتاجاز الواحد ٢,٥م٢ كما بلغ نسبه الهالك من الصاج نتيجة الاستخدام ٢٪ ، واذا بلغ انتاج المصنع من أفران البوتاجاز خلال سنه الفحص ٥٠٠ وحده ، كما بلغ المتبقى من الصاج فى نهاية المده ٣٧٠م ٢

والمطلوب هل يمكنك بصفتك فاحصاً أن تطمئن الى رقم المشتريات رغم عدم تأييد بعضه بالفواتير ، ام ان الارقام السابقه تجعلك تشك فى أمانه الدفاتر ؟

تتضح الاجابه على المطلوب على النحو التالى : -

- كميه الصاج المتاحه بالمنشأه خلال عام ١٩٩٠ :

رصيد أول المده + المشتريات خلال العام

١٥٠ م٢ + ١٥٠٠م٢ = ١٦٥٠ م٢

- كميه الصاج المستخدمه لانتاج ٥٠٠ فرن بوتاجاز =

٥٠٠ X ٢.٥ = ١٢٥٠ م٢ .

وتلك الكميه تمثل نسبة ٩٨٪ من اجمالى كمية الصاج المستخدمه لوجود هالك صاج بنسبه ٢٪

- كمية الهالك من الصاج فى القيمة المستخدمه :

١٢٥٠م٢ X $\frac{٢}{٩٨}$ = ٢٥,٥ م٢

- جملة المستخدم والهالك = ١٢٥٠م٢ +٢٥,٥= ١٢٧٥,٥ م٢

- كمية الصاج التى يجب ظهورها كرصيد أخر المده =

١٦٥٠م٢ - ١٢٧٥,٥م٢ = ٣٧٤,٥ م٢

ونظر لان رصيد أخر المده الذى اظهرته الدفاتر هو ٣٧٠ م٢ وهو رقم يقارب الرقم الظاهر تماماً ، فيمكن للفاحص الضريبى الاطمئنان الى رقم المشتريات رغم عدم تأييد بعضها مستندياً .

ثانيا فى المثال السابق يتضح أن المشتريات محل الفحص تتمثل فى مشتريات فونيات بعضها غير مؤيد بمستندات ، وقد اظهرت الدفاتر البيانات التاليه : -

رصيد أول المده = ٢٥٠ وحده ، المشتريات خلال العام = ٣٠٠٠ فونيه

رصيد اخر المده ١٥٠ وحده

فاذا كان المستخدم منها فى فرن البوتاجاز الواحد ٦ فونيه ، فما هو الحكم على دفاتر الممول عند الفحص الضريبى لذلك البند .

الحـــل

- عدد الفونيات بالمنشاه خلال سنه الفحص = رصيد أول المده + المشترى خلال العام

٢٥٠ + ٣٠٠٠ = ٣٢٥٠ فونيه

- عدد الفونيات المستخدمه لانتاج ٥٠٠ فرن بوتاجاز

= ٥٠٠ X ٦ = ٣٠٠٠فونيه

- عدد الفونيات التى يجب ظهورها كرصيد أخر المده =

٣٢٥٠ - ٣٠٠٠ = ٢٥٠ فونيه

وحيث أن رصيد أخر المده الذى أظهرته الدفاتر من هذا الصنف هو ١٥٠ فونيه فقط بفارق ١٠٠ فونيه وهو رقم كبير ، فانه لا يمكن للفاحص فى تلك الحاله الاطمئنان لهذا البند ، وبالتالى يشك فى امانه دفاتر المنشأة ، وقد تدل هذه النتائج على اخفاء جزء من الانتاج وليس تضميم لبند مشتريات الفونيات ، حيث أن المبالغ الضئيله لن تؤثر فى زيادة التكلفه ولكن قد تكون الفونيات المشتراه قد دخلت فى انتاج أفران لم تظهرها دفاتر الممول ولم تدخل ضمن رقم اعماله ، وبالتالى يجب أن يوسع من دائره فحصه وواقعه لدفاتر المنشأة .

٣ـ تكلفه المواد المستخدمه

فى هذا الجزء يتم الاهتمام بكيفيه فحص تكلفه المواد المستخدمه فى الانتاج فى المنشأت التى تمسك حسابات تكاليف (على اساس أن فحص البنود الاخرى من اجور ومصروفات صناعيه لن يختلف فحصها فى ظل المنشأت التى لا تستخدم أنظمه التكاليف) .

يتم التحقق من تكلفه المواد المستخدمه فى مراحل الانتاج عن طريق : -

(أ) التحقق من الكمية :

ويقصد بذلك التحقق من الكمية المستخدمة فى الانتاج وتتمثل فى رصيد أول العام من مواد ومستلزمات الانتاج مضافا اليه المشتريات ومخصوما منه رصيد آخر العام منها، ويتبع بشأنها الآتى :

- يتم التحقق من تسلسل أذون الصرف من المخزن بالكامل وأيضاً قيدها بالكامل بدفتر يومية المواد المنصرفة.

- مراجعة الكمية المنصرفة بأذون الصرف ومطابقتها مع الكمية المنصرفة ببطاقة الصنف وبالمنصرف بدفتر أستاذ المخزن.

وفى جميع الاحوال يتعين مقارنة المواد الخام المستخدمة فى الانتاج مع الانتاج التام والانتاج غير التام مع الأخذ فى الحسبان الهالك والفاقد المسموح به تبعا لظروف الصناعة مع المقارنة بالمعايير النمطية للكميات المستخدمة ان وجدت كما هو الحال فى مسابك المعادن لانتاج الأدوات المنزلية والصحية وكذلك ورش انتاج مواقد الكيروسين وورش انتاج الادوات المنزلية من الالومنيوم وهكذا.

(ب) التحقق من القيمة : ويتبع بشأنها الآتى :

- مراجعة القيمة بأذون الصرف وتسعيرها وفقا لسياسات التسعير المتبعة بأستاذ المخزن مع التحقق من ثبات سياسات التسعير لما لها من أثر بالغ فى تحديد تكلفة المواد المستخدمة فى الانتاج. وتتبع القيد فى يومية المواد المنصرفة والترحيل الى الاستاذ المساعد (قوائم تكلفة الاوامر أو العمليات أو المراحل أو أستاذ مساعد العقود حسب الاحوال).

- التحقق من تكلفة المواد المرتجعة من واقع أذون الارتجاع والمواد المحولة من أمر

انتاج الى آخر أو عقد مقاولة الى آخر أو من مرحلة الى أخرى، وخصم تكلفة تلك المواد المرتجعة أو المحولة ومعالجتها دفتريا بنفس القيمة السابق صرفها بها.

٢- المشتريات الخارجية :

تختلف المشتريات المحلية عن الخارجية من نواحى كثيرة، حيث ان المشتريات المحلية تتم مباشرة من مورد داخل مصر، ويتم التعامل معه ببساطة دون وجود تعقيدات، حيث تتم الصفقات بالنقد أو بالأجل ولايشترط أن يكون هناك وسيط بين الطرفين. أما المشتريات الخارجية فهى تمثل البضائع التى يتم شرائها من الخارج، وترتبط باجراءات معقدة بسبب وجود المورد أو البائع خارج مصر كما أن الاتصال به تحكمه اجراءات التلكس والبريد ويمكن ابراز دوره تلك المشتريات الخارجيه على النحو التالى : -

أ - الاتصال بالمورد الخارجي : -

يطلب المستورد المصرى نوعا من السلع من خلال خطاب يرسله الى مورد أجنبى ، والذى بالتبعيه يرد عليه برساله يحدد ويصف فيها السلع التى يقوم بانتاجها وبيعها، ويحدد فيها جميع الشروط التى تتعلق بالصنف والسداد والاسعار والوسيط الذى يرغب فى أن يتم السداد من خلاله والفتره الزمنيه التى خلالها يمكن أن يشحن البضاعه الى مصر خلالها ، ونسب الخصم التى يمكن أن يمنحها و الميناء الذى سيشحن فيه البضاعه ، أى باختصار كانه الشروط التى يراها المورد ويرغب فى التعامل على اساسها و يمكن تسميه هذه الرساله بالفاتورة المبدئيه أو الاتفاق الأولى مع الموارد .

ب - اتمام الصفقه عن طريق وسيط

يطلب المستورد المصرى وساطه أحد البنوك المصريه فى اتمام عملية السداد عن

طريق طلب فتح أعتماد ـ وفى هذه الحاله يعتبر البنك ضامناً للسداد ، ولن يقوم المورد بتنفيذ الصفقة الا اذا وصله أمر من البنك الذى يفتح لديه الاعتماد، ويحدد المورد ايضاً بنكاً فى بلده يتم من خلاله المعاملات مع البنك المصرى

بايجاز يتقدم المستورد المصرى للبنك الذى سيتعامل معه، ويقدم اليه الفاتورة المبدئية التى وصلته من المورد، ويطلب منه فتح الاعتماد بالقيمة المطلوبة، ويقوم البنك بعد ذلك باخطار البنك الاجنبى والمورد بأنه قد فتح الاعتماد المطلوب وتعهده بالسداد ـ وينتظر حتى يتلقى الرد من البنك الاجنبى والمورد بما يفيد العلم وبدء التنفيذ.

جـ ـ ارسال المورد لبوليصة الشحن والفاتورة النهائية

يرسل المورد الاجنبى بوليصة الشحن مرفقاً بها شهادة المنشأ ويحدد فى البوليصة اسم المركب الذى شحن عليها البضاعة، واسم شركة التأمين التى تتولى التأمين على البضاعة خلال رحلة السفر وتاريخ الشحن وميناء الوصول وطريقة سداد مصروفات الشحن والتأمين، كما يرسل أيضاً الفاتورة النهائية متضمنة تاريخها والاعتماد المفتوح وتاريخه واسم المستورد ونوع السلعة والوحدة وسعرها والقيمة الاجمالية للفاتورة.

د ـ معاينة البضاعة بالمنطقة الجمركية وسداد الرسوم والضرائب المتعلقة بها

وبمجرد وصول البضاعة يتم معاينتها بالمنطقة الجمركية بمعرفة العاملين لدى المستورد والعاملين بمصلحة الجمارك ويتم سداد مصروفات الشحن والتأمين اذا كان اساس التعامل فوب أو التأمين فقط اذا كان التعامل س اند اف ويتم السداد الى التوكيل الذى يحدده المورد كما يتم سداد مصروفات التفريغ من على المركب الى

رصيف المياه الى شركات أو توكيلات ملاحية، ويتم سداد الرسوم الجموكية على قيمة البضاعة طبقا لتقدير الجمارك على أساس السعر الرسمى للدولار وتجدر الاشارة الى أنه اعتبارا من ١٩٨٧/٥/١١ تاريخ انشاء السوق المصرفية للنقد الاجنبى بالقرار رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٨٧ الصادر من وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية اصبح التقييم يتم على أساس السعر الفعلى للدولار، كما يتم سداد المبالغ التى تدفع مقدما تحت حساب الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وهى تحسب على أساس القيمة طبقاً لتقدير الجمارك.

ويقوم المستورد أيضاً بسداد رسوم أرضيات وهى تمثل تكلفة اشغال جزء من رصيف الميناء أو رسوم مستودعات مقابل أشغال جزء من مخازن مصلحة الجمارك وهى تدفع على البضائع والطرود الواردة والتى تنزل الى الميناء.

كما يسدد بعض المصروفات الاخرى ـ تسمى مصروفات ادارية عن نوباتجيات أو حراسة أو رسوم فتح خزينة بعد موعد العمل الرسمى وهى تمثل جزء من تكلفة شراء السلعة ـ وكذلك المصروفات التى تدفع للمخلص مقابل متابعة الاجراءات التى تتم داخل الدائرة الجمركية منذ وصول البضاعة حتى خروجها من الدائرة الجمركية.

هـ ــ نقل البضاعة من الجمارك الى مخازن المشترى

فبعد الانتهاء من جميع الاجراءات الخاصة بالافراج عن البضاعة من الجمارك (عن طريق بيان الافراج الجمركى ـ والذى يتضمن اسم الجمرك الذى مرت منه البضاعة، واسم المركب الشاحن واسم المستورد واسم مكتب التخليص، ورقم شهادة الاجراءات وتاريخها وتاريخ المعاينة وبيانات السلعة ومواصفاتها ووحداتها ،عبواتها وقيمتها طبقاً للجمارك والرسوم الجموكية)، يتم خروج البضاعة من الجمارك ونقلها الى مخازن المشترى بوسائل النقل المناسبة.

طرق الفحص الضريبى للمشتريات الخارجية

تتطلب عملية الفحص والتدقيق الضريبى لتلك المشتريات مايلى :

أ ـ الفحص المستندى

حيث يتطلب الامر من الفاحص التدقيق فى كافة المستندات التى تؤكد وجود وصحة تقويم البضاعة الخارجية للمشتريات، وسلامة ما ادرج بالدفاتر من تكلفة تلك المشتريات عن طريق مراجعة عمليات التسجيل فى دفاتر اليومية ودفتر الصنف وحسابات الاعتماد الخاصة بالبضاعة الواردة من الخارج، وعليه ابراز اهم هذه المستندات على النحو التالى :

١ـ الفاتورة المبدئية والتى تتضمن نوع السلعة والوحدات والعبوات والكمية وسعر الوحدة وطريقة الدفع وتاريخ الشحن وبيان الشحن وميناء الوصول.

٢ـ أشعار الاعتماد المفتوح لدى البنك المحلى بالقيمة المطلوبة للبضاعة.

٣ـ بوليصة الشحن مرفقاً بها شهادة المنشأ (شهادة توثق من غرفة التجارة والصناعة فى بلد المورد يتضمن ان البضاعة انتجت عن طريق شركة .....)

٤ـ الفاتورة النهائية وهى تتضمن تاريخها والاعتماد المفتوح وتاريخه واسم المستورد ونوع السلع المرسلة والوحدة والكمية وسعر الوحدة والقيمة الاجمالية.

٥ـ بيان معاينة البضاعة وهى ينشأ داخل المنطقة الجمركية وهو يتضمن جميع التفاصيل الدقيقة المتصلة بالبضاعة موضع المعاينة ومطابقتها على الفاتورة النهائية للبضاعة والبوليصة.

٦ـ مستندات مصروفات الشحن والتأمين، حيث اذا كان التعامل على أساس سيف فانه لن يكون هناك هذا المستند لقيام المورد بسداد تلك المصروفات، اما اذا كان

فوب فان على مندوبى المستورد سداد تلك المصروفات الى التوكيل الذى سيحدده المورد، اما اذا كان الاساس سى اند فوب فان عليهم ان يقوموا بسداد قيمة التأمين فقط على البضاعة الى التوكيل.

٧- مستندات مصروفات التفريغ، وهى تمثل قيمة نقل البضاعة من على المركب الى رصيف الميناء وتتم عادة عن طريق شركات أو توكيلات ملاحية.

٨- مستند الرسوم، وتعتبر القيمة التقديرية للبضاعة طبقاً للجمارك هى أساس حساب الرسوم الجمركية (وليس القيمة الحقيقية للبضاعة).

٩- مستند ضريبة المبيعات، ويتحدد أيضاً على أساس القيمة طبقاً لتقدير الجمارك مضروبة فى سعر ضريبة المبيعات المقرر طبقاً للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ وعادة ما تقوم مصلحة الجمارك بتوريد الضريبة الى مأمورية ضريبة المبيعات المختصه[١] .

١٠- مستند الضريبة المدفوعه تحت الحساب ، حيث تحسب بنسبة ١٪ على القيمة طبقاً لتقدير الجمارك ، حيث تعتبر بمثابة مبلغ محجوز مقدماً تحصله مصلحة الضرائب لحساب هذا المستورد .

١١- أيصال الارضيات والمستودعات والمصروفات والمدفوعات الادارية بالجمارك.

١٢- البيان الجمركى بالواردات ، وهو يتضمن بيانات المورد الاجنبى الذى ارسل البضاعة للمستورد ، وتفاصيل عن معاينة البضاعة ومواصفاتها ، وبيان تقديرها بمعرفة الجمارك ورقمها وتاريخها ، وبيانات عن الرسوم الجمركية والرسوم الاخرى ، وتفاصيل الاعتماد المستندى وجميع الموافقات السابقة على وصول البضاعة .

---

(١) المزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د. أمين السيد احمد لطفى ، المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

١٣- مستند الافراج الجمركى ، ويتضمن تفاصيل هامه ابرزها اسم الجمرك واسم المركب الشاحن ورقم شهادة الاجراءات وتاريخها ، وتاريخ المعاينة وبيانها وبيانات السلع المستوردة ومواصفاتها ، وقيمة السلع عن طريق الجمارك وقيمة الرسوم الجمركية ورقم ايصال سدادها .

١٤- مستند التخليص الجمركى ، وهو ينشأ عن طريق المكاتب التى قامت بمتابعة الاجراءات التى تتم داخل الدائرة الجمركية من وصول البضاعة حتى خروجها من الجمارك

ب - الفحص الانتقادى :-

حيث يتم معاملة المشتريات الخارجية بنفس طريقة الفحص الانتقادى للمشتريات المحلية الا انه يمكن الاعتماد على تصوير جدول يوضح أجمالى التكاليف الاستيرادية للبضاعة المشتراه عن الخارج - يتم اعداده عن طريق محاسب الشركة (ينظر شكل ايضاحى رقم [(١)]، حيث يتم الفحص المستندى والانتقادى لبيانات هذا الجدول، كما يمكن اجراء المطابقة اللازمة على سبيل المثال مقارنة كمية المشتريات الخارجية بكمية المبيعات (بعد مراعاة رصيد أول المدة وآخر المدة).

شكل ايضاحى رقم (١)

جدول تكلفة المشتريات الخارجية

رقم شهادة الاجراءات وتاريخها	تاريخ وصول البضاعة	بيان البضاعة	القيمة بالعملة الاجنبية	[illegible]	القيمة بالعملة المحلية	الرسوم الجمركية	توكيلات بحرية	[illegible] وأرضيات	تخليص جمركى	مصروفات نقل	فروق عملة	اجمالى التكلفة الاستيرادية	ضرائب أخصم	ضرائب مبيعات

(١) د. صلاح الدين ابراهيم صالح، دراسات فى الفحص الضريبى، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٩

وجدير بالذكرفان مصروفات المشتريات المتعلقة باعتمادات لم تصل بضاعتها حتى تاريخ الميزانية تظهر ضمن المصروفات المقدمة ولا تخصم من أرباح العام لان الفاحص الضريبى اذا وجدها قد مخصومه من أرباح العام استبعدها واضافها الى وعاء الضريبة .

ولما كانت عمليات الاستيراد تتم بالعملات الاجنبية من ثم تظهر للمستورد مشكلة فروق العملة حيث قد تكون عملة بلد المورد مارك المانى أو فرنك سويسرى أو ليرة ايطالية أو دولار امريكى أو جنيه استرلينى الا أن معظم الشركات التى تقوم بتصدير منتجاتها فى العالم تفضل أن تحصل على قيم صادراتها بالعملات الاجنبية الممتازة وفى غالب الاحيان يكون الدولار . هذا الدولار يشتريه المستورد من السوق أو البنوك بسعر يزيد عن القيمة التى حددتها الدولة وما بين القيمتين يدفع المستورد فرق العملة. أى أن المستورد يشترى الدولار بسعر السوق، (ويلاحظ أنه بعد توحيد سعر الصرف العملات فى مايو سنة ١٩٨٧تم الحد من مشكله فروق العملة) وفرق العملة يمثل جزء من تكلفة الاستيراد لايجوز أن يغفله الفاحص الضريبى وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات للفحص رقم ٢ لسنة ١٩٨٠ ـ بأنه يتعين على المأموريات حساب القيمة الحقيقية للعملة التى تم بها تمويل استيراد المشتريات وفقا لما يتكشف لدى المأمورية من فحص دفاتر المنشأة وتطور أسعار العملة خارج نطاق السعر التشجيعى ويتعين مراعاة التفرقة بين حالتين .

١ـ فى حالة الاستيراد عن طريق شراء عملة من البنك فان سعر الشراء يتحدد على أساس سعر الصرف بتاريخ وصول البضاعة الى ارض الميناء واستلامها بمعرفة

مندوبى المنشأة عن طريق احدى الوكالات الملاحية.

٢- فى حالة الاستيراد بدون تحويل عملة فان سعر الشراء يتحدد على أساس سعر الشراء الحقيقى للعملة اللازمة لفتح الاعتماد بالسعر السائد وقت الشراء بالسوق.

٥- مردودات المشتريات

من الأمور المرتبطة ببند المشتريات المردودات التى تعيدها المنشأة الى الموردين والتى تخصم من مشتريات العام، وقد تلجأ بعض المنشآت الى تضخيم رقم المردودات مما يترتب عليه تخفيض رقم المشتريات، وتقابل هذه المنشآت ذلك بتخفيض فى رقم المبيعات أو رقم الاعمال الحقيقى لها .. ويتعين على الفاحص التحقق من كميتها وقيمتها ويتأكد من أنها بسعر التكلفة وذلك بالرجع الى حسابات الموردين ومقارنة المقيد بها مقابل المشتريات وذلك فى حالة الشراء بالأجل.

- أما اذا كانت المشتريات نقدية فانه يتعين على الفاحص فى هذه الحالة تتبع حساب الصندوق أو البنك بعد التاريخ الذى تم فيه الرد للتأكد من رد قيمتها من البائع وحتى يتأكد له أنها ليست مردودات وهمية.

- واذا كانت المنشأة تستخدم يومية لمردودات المشتريات فيتم مقارنة اجمالياتها بما مقيد بحساب التشغيل مع مطابقة هذا الاجمالى مع حساب مردودات المشتريات بالاستاذ العام.

- كما يراعى الرجوع الى كروت أو سجلات الصنف (اذا كانت المنشأة تحتفظ بها) وذلك للتأكد من خصم الكمية المرتدة من الصنف من أنها الكمية الصحيحة وذلك عن طريق احتساب قيمتها بضرب الكمية فى سعر شرائها ومقارنته بالقيمه الواردة بالدفاتر.

٦- مصروفات النقل:

وهى أحد بنود حساب التشغيل وتعبر عن تكلفة نقل مواد ومستلزمات الانتاج،

ويجب مراجعة المستندات المتعلقة بها على المقيد بالدفاتر فقد تؤدى هذه المراجعة الى اكتشاف مشتريات لم تدرجها المنشأة بدفاترها بقصد حذف جزء من مبيعاتها فى مقابل ذلك. فقد يجد الفاحص عند مراجعة هذا البند مبالغ منصرفة لنقل مواد خام أو مستلزمات للانتاج فى تاريخ معين وبالرجوع الى حساب المشتريات أو حسابات الموردين لايجد أى مشتريات مقيدة فى هذا التاريخ ويدل هذا على تلاعب المنشأة أما :

- باخفاء جزء من المشتريات أو حذف من المبيعات فى كل ذلك.
- أو بتضخيم رقم مصروفات النقل وبالتالى تزيد تكلفة الانتاج وتقل الارباح
- وفى هذه الحالة يمكن للفاحص الرجوع الى بعض الموردين للحصول على مصادقات لحساب المنشأة طرفهم للتأكد من حقيقة الامر.

٧ـ الأجــور :

من البنود الهامة التى تدرج بالجانب المدين من ح/ التشغيل بند الأجور وتتمثل فى الأجور التى يتقاضاها عمال التشغيل، ويجب أن يولى المأمور الفاحص هذا البند عنايته لما قد يحدث من ادراج اسماء وهمية ضمن كشوف الأجور.

مثــال:

مصنع لانتاج الاحذية انتج فى سنة ١٩٩٣ ألف زوج من الاحذية الرجالى وان عدد العمال المقيدين بكشف الاجور بلغ ٢١ عامل فنى منتج وقد توافرت المعلومات الآتية :

- الانتاج يتم بمجموعة بنوك يعمل بكل بنك منها ٣عمال
- تبلغ انتاجية البنك فى الاسبوع خمس أزواج من الاحذية
- عدد أسابيع العمل السنوية ١٥٠ أسبوعا

حدد عدد العمال المنتجين حقيقة ؟

الحل :

زوج اسبوع

عدد أزواج الأحذية المنتجة أسبوعا ١٠٠٠ / ٥٠ = ٢٠ زوج

زوج زوج لكل بنك

عدد البنوك المنتجة لهذه الكمية ٢٠ / ٥ = ٤ بنوك

بنك عامل

عدد العمال على هذه البنوك ٤ × ٣ = ١٢ عامل

وهو رقم مختلف عما ورد بكشف الاجور وهذا الاختلاف يعنى عدم امانة الدفاتر ويعنى احد امرين:

١- اما ان المنشأة لجأت الى ادراج اسماء عمال وهميين بكشوف الاجور بقصد زيادة التكلفة.

٢- واما ان المنشأة اخفت جزء من انتاجها "يعادل انتاج ٦عمال يعملون على ثلاثة بنوك "وهو الاحتمال الارجح.

٨ - المصرفات الصناعية او التكاليف الصناعية الاخرى :

وهى على سبيل المثال منها :

(أ) تكاليف القوى المحركة : ويراعى مايلى عند فحصها:

- مراجعة الايصالات الدالة عليها مع ضرورة التحقق من انها تكون خاصة بالمنشأة ووحداتها الانتاجية.

- التحقق من ان الايصالات متعلقة بوحدات انتاجية شملتها الدفاتر عن سنة المحاسبة اذ قد يكشف الفحص عند مراجعة هذا البند بعض الايصالات تتعلق ببعض الوحدات الانتاجية التابعة للمنشأة سواء فى نفس النشاط أو نشاطا آخر لم تتضمنها الدفاتر، وهذا مايجب أن يسعى اليه الفحص ويكون محل اهتمام القائم به.

- قد تتضمن بنود تكلفة الطاقة المحركة بخلاف الكهرباء، مواد بترولية، فحم ويتعين على الفاحص التحقق من مدى الرقابة على تخزينها وصرفها ومناسبتها للطاقة الانتاجية اليومية أو الشهرية، مع فحص حساب المورد ومقارنته مع التسديدات النقدية وشيكات وايصالات السداد.

- مراعاة التوقيع على ايصالات القوى المحركة حتى لا تتكرر مع مصاريف الاضافة الخاصة بالادارة والتى تدرج الارباح والخسائر.

بعبارة أخرى اذا ماشملت القوة المحركة بنود أخرى "غير الكهرباء" مثل المواد البترولية والفحم فان الامر يقتضى وضع نظام سليم للرقابة على صرفها وتخزينها وتناسب الاستهلاك منها مع الانتاج وانتظام وصحة حساب المورد لها مقارنه بالتسديدات النقدية والشيكات.

وقد يكشف عدم تناسب القوة المحركة مع الانتاج عن أحد أمرين :

١- اخفاء جزء من الانتاج وعدم ادراجه بالدفاتر.

٢- التصنيع للغير مقابل ايراد لم يدرج بالدفاتر.

(ب) مصاريف الاصلاح والصيانة :

- تتم مراجعتها مراجعة فنية ومستندية للتحقق من علاقة السببية أى ارتباط المصروف بطبيعة نشاط المنشأة - وصحة المستندات المؤيدة للقيود الدفترية بيومية المصروفات الصناعية أو بيومية الصندوق حسب الاحوال.

- التفرقة بينها وبين المصروفات الايرادية المؤجلة (المصروفات الرأسمالية)، التى يجب معالجتها ضمن حساب تكلفة استخدام الاصل فى صورة قسط الاستهلاك وذلك

باضافة القيمة الى القيمة الدفترية للاصل (أستاذ مساعد الاصول) واستبعادها من حساب التشغيل بردها للوعاء الخاضع وتحديد الاستهلاك لهذه الاضافة عن المدة من تاريخ شرائها وحتى نهاية العام طبقا للنسب التى يستهلك بها الاصل.

والعبرة فى التفرقة بين نوعى المصروف : (الايرادى والرأسمالى) هو مدى ارتباطه بزيادة الطاقة الانتاجية للاصل كتركيب محرك جديد لاحدى آلات المخارط. الا ان هذه القاعدة ليست مطلقه اذلو اتصف المصروف بصفة الدورية ـ انقضت طبيعته الى مصروف ايرادى منها بلغت قيمته.

مثال : تركيب محركات جديدة لسيارات النقل يعد مصروف رأسمالى يخضع لقواعد الاستهلاك بعد اضافته الى قيمة الاصل ذاته لانه سوف يؤدى الى زيادة العمر الانتاجى للاصل، لكن اذا ماتبين للمأمور الفاحص دورية هذا المصروف لأى سبب من الاسباب كما فى حالة سيارات نقل البترول التى تقطع مسافات طويلة تؤدى الى استهلاك بعض اجزائها وسرعة أكبر بكثير من سيارات النقل العادى، جاز للفاحص اعتماد خصم هذا المصروف بالكامل من ارباح العام ضمن المصروفات الايرادية.

٩ـ الاستهلاكات الصناعية :

ففى جميع الحالات سواء كانت المنشأة تمسك حسابات تكاليف أو لا فان الاستهلاكات بصفة عامة تعد بمعرفة المنشأة بموجب كشف أو كشوف حسابها وتدرج الاستهلاكات الخاصة بآلات وأدوات الانتاج بحساب التشغيل فى المنشأة التى لاتمسك حسابات تكاليف أو يتم توزيعها على مراكز التكلفة والاوامر الانتاجية أو العمليات أو المراحل أو العقود وغيرها فى حالات المنشآت التى تمسك حسابات تكاليف وينص البند الثانى من المادة (٢٧) من القانون على أنه يعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الايرادات "الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة مايجرى عليه العمل عادة

طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل"

وقد اصدرت مصلحة الضرائب تعليمات بشأن تطبيق الاستهلاكات حيث أشارت الى ان الاصول الثابتة الخاضعة للاهلاك تتمثل فى الاصول الثابتة الملموسة (الآلات ، والسيارات ...) فيما عدا الاراضى لعدم تناقص قيمتها بالاستعمال أو مرور الزمن، بالاضافة الى الاصول غير الملموسة مثل شهرة المحل - حيث تعتبر من العناصر القابلة للاهلاك فى حالة دفع ثمن لها (تعليمات تفسيرية رقم ٢٧ بتاريخ ٢٣ ابريل ١٩٦٩) كذلك تسمح مصلحة الضرائب باستهلاك المصروفات الايرادية المؤجلة (مثل الحملات الاعلانية ومصاريف التأسيس) على أساس توزيع قيمتها على عدد مناسب من الفترات المالية. ويتعين على الفاحص مراعاة الآتى عند احتساب الاستهلاك العادى :

١- التحقق من ملكية الاصول محل الاهلاك بالنسبة للاصول القديمة السابق احتساب اقساط استهلاك لها بالاعوام السابقة فيتعين التحقق من انها مازالت بملكية المنشأة ولم يجرى بشأنها أية تصرف ناقل لملكيتها للغير خلال العام وانها موجودة فى للمنشأة آخر العام. وبالنسبة للاصول الجديدة فيجب التحقق من مستندات الشراء للتحقق من الملكية والقيمة وجردها بالفعل على الطبيعة آخر العام حتى لايجرى لها استهلاكا وهميا أو غير حقيقى يكون له تأثير مباشر على صافى الربح ويتم اجراء الاستهلاك للاصول المشتراه بالتقسيط ايضا على أساس ثمن الشراء بالكامل لا على أساس مادفع من اقساط حتى تاريخ الاستلام أو الاستعمال الفعلى.

٢- مراجعتها للتأكد من احتسابها على ضوء النسب التى وضعتها المصلحة للاسترشاد بها وما زاد عنها يرد لوعاء الضريبة، مع مراعاة الاضافات والاستبعاد خلال السنة عند احتساب اقساط الاستهلاك المستحقة بنسبة المدة التى ساهمت بها هذه الاصول الرأسمالية أى يتم حساب قسط الاستهلاك بالنسب المطبقة حتى تاريخ الاستبعاد (بالبيع أوباعتبار الاصل خردة) أو بالتو قف، مع مراعاة التحقق من ادراج

الربح أو الخسارة الرسمالية فى حساب الارباح والخسائر ان وجد للاصول المستبعدة.

على أنه يجوز زيادة نسبة الاستهلاك المحددة من قبل المصلحة - اذا ما ثبت تشغيل الاصول اكثر من ساعات العمل المعتادة وأدى ذلك الى زيادة الانتاج الفعلى خلال العام، أو غير ذلك من المبررات الحقيقية اذ ان هذه النسب تقديرية لا تحول دون تعديلها بما يتفق ومدى الاستعمال وما قد يتعرض له الأصل من تلف طارىء بسبب ظروف استثنائية .

- ولا خلاف حول اختلاف نسبة الاستهلاك لكل نوع من أنواع الأصول ذات الطبيعة والعمر الانتاجى المختلف مثال آلات الحلج - مخارط ميكانيكية - آلات طباعة - مكابس هيدروليكية - آلات لحام بنطة عدد وأدوات صغيرة - سيارات نقل - سيارات نصف نقل آلات حفر وتسوية - خلاطات خرسانية - آلات تسوية تربة - آلات دك التربة الى غير ذلك .. وذلك لاختلاف العمر الانتاجى لكل مجموعة متشابهة .

* وقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٦) لسنة ٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ بتعديل بعض نسب الاستهلاك الواردة فى التعليمات التفسيرية رقم (٨) للمادة (٣٩)من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لتتفق مع النسب الواردة بالنظام المحاسبى الموحد وذلك توحيدا للمعاملة الضريبية بين شركات القطاع العام ووحدات القطاع الخاص ، وقد ورد بتلك التعليمات ما يلى : -

ويراعى فى تطبيق هذه النسب والمبينة فيما بعد ما يلى : -

١- يجوز أن تجرى الاستهلاكات على أسس القسط الثابت أو المتناقص بالطريقة التى تتبعها المنشأة عادة .

٢- تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التى وضعتها المصلحة للاسترشاد بها

ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول أكثر من ساعات العمل المعتادة .

٣ ـ اما بخصوص أنشاء المساكن والمطاعم الصحيه والمؤسسات الاجتماعية تتبع فى استهلاكها القواعد العادية .

ويجب على محاسب المنشأة أن يتبع القواعد والاصوال المعمول بها محاسبيا عند اجراء الاستهلاكات وكذلك حساب الاستهلاكات الحقيقية فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة وقد تم الايضاح فيما سبق أنه يقدم مع الاقرار كشف بالاستهلاكات العادية وكشف آخر بالاستهلاك الاضافى وعموما فانه يجب عند اجراء الاستهلاكات مراعاة ما يلى : ـ

أ ـ أن يكون الاستهلاك على أصل تملكه المنشأة فعلا وانه ضمن موجودات المنشأة حتى آخر العام .

ب ـ يتم اجراء الاستهلاكات للاصول المشتراه بالتقسيط على أساس ثمن الشراء الكلى لا على اساس ما دفع من أقساط .

جـ ـ أن يتم الاستهلاك فى ضوء النسب التى وضعتها مصلحة الضرائب وأنه وان كان صحيحا من الناحية المحاسبية أن تستهلك المنشأة أصولها بالنسب التى تراها حتى ولو كانت النسبة ١٠٠٪ أى الاستهلاك على سنة واحدة (وذلك يعتبر من قبيل الاحتياطات السرية) الا أنه يجب التقيد بقانون الضرائب عند حساب الاستهلاكات حيث ورد فى البند ٢ من المادة ٢٤ من القانون ٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن يخصم من التكاليف الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما جرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبقا لكل صناعه أو تجارة أو عمل .

ـ كما يراعى عند احتساب قسط الاستهلاك بالنسبة للأصول الثابتة أن تكون

على أساس الفترة المقدم عنها الميزانية بعد الأخذ فى الاعتبار تاريخ استعمالها الفعلى فى الانتاج فقد تكون الفترة المقدم عنها الميزانية للمنشأة أقل أو أكثر من سنة كما هو فى حالات بدء النشاط أو التصفية أو تقديم ميزانية عن مدة تزيد عن سنة كما فى حالات بدء النشاط أو من تاريخ امساك دفاتر منتظمه لأول مرة الى غير ذلك من الحالات .

- ولا يصح احتساب قسط استهلاك على أصول تم التعاقد على شرائها لم تصل بعد أو لم تستعمل بعد أو لم يتم صرفها من المخازن لاستعمالها فى الانتاج كما هو الحال بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة والمهمات . وقد يمضى وقت طويل على تركيب الآلات أو المعدات دون استعمال فى الانتاج وفى هذه الحالة يتم حساب الاستهلاك من تاريخ تركيب الأصل واعداده للاستعمال ، وللمأمور تقدير ظروف كل حالة على حده خاصة فى هذه الحالات الاستثنائية . وعلى الفاحص أن يعلم أنه لا يجوز تعديل نسب حساب أقساط الاستهلاك التى اجرتها المنشأة بزيادتها اذ لا مبرر لزيادة تكاليفها والاعباء المخصومة من الربح بمعرفة المصلحة .

٣ - يجب التفرقة بين أنواع المصروفات عند حساب الاستهلاكات الحقيقية للأصول .

- مصروفات رأسمالية تخضع لقواعد الاستهلاك لطبيعتها كتكاليف أقامة المبانى وثمن الاثاث والعدد والأدوات .

- مصروفات رأسمالية لا تخضع لقواعد الاستهلاك لطبيعتها كثمن شراء الأرض فلا يجوز اجراء أى استهلاك فى قيمتها .

- المصروفات الايرادية الدورية اللازمة لصيانة وتشغيل الاصول الثابتة لا تخضع لنظام الاستهلاك وتخصم دفعة واحدة وبالكامل فى سنة صرفها .

٤ ـ عدم تجاوز مجمع الاستهلاك للقيمة الدفترية للاصل بمعنى أن لا يجوز احتساب أقساط استهلاك للاصول تزيد عن قيمتها الدفترية .

على أى حال من الاحوال . وما يزيد عن القيمة الدفترية يعد من قبيل الاحتياطيات ويتعين رد هذه الزيادة الى وعاء الضريبة .

مثال : قد يلجا أحيانا محاسب المنشأة الى احتساب تكلفة استخدام أحد الاصول التى تم استهلاكها بالكامل دفتريا بواقع ٥٪ من قسط الاستهلاك العادى للأصول فان ذلك يعد من قبل الاحتياطيات، ويتعين ردها بالكامل الى الوعاء الخاضع للضريبة .

ويجب أن يراعى الفاحص أنه فى حالات التركات حيث يحل ورثة الممول محله فى ملكية المنشأة (شركات الواقع) فانه يتعين على الفاحص مراعاة احتساب استهلاك الاصول الثابتة الموروثة على أساس قيمتها الدفترية بغض النظر عن قيمة التقدير الحكمى لشعبة التركات المختصه لهذه الاصول ـ لأن المنشأة فى هذه الحالة مستمرة دون توقف . ،و يتعين رد الفرق فى أقساط الاستهلاك المحسوبة ان وجد الى وعاء الضريبة .

ـ يتعين مراعاة الاحتفاظ بقيمة رمزية بالدفاتر للأصول التى تم استهلاكها دفتريا مع أنها ما زالت موجودة بالمنشأة سواء كانت تساهم فى الانتاج أم لا ـ وذلك بانقاص القسط الأخير لاستهلاكها جنيها واحدا على سبيل التركيز حتى يسهل تتبعها وتتبع الأرباح التى قد تنجم عن بيعها بعد ذلك .

وطالما أن الاستهلاك يتم على القيمة الدفترية للأصول فانه يتعين على الفاحص الاطلاع على مستندات شراء الاصول الجديدة والتحقق من صحتها بمقارنتها بمستندات السداد وبما هو ثابت بالدفاتر بالاضافة الى التحقق من تكاليف الشراء أن وجدت من تاريخ الشراء ، أما بالنسبة للأصول السابق حساب استهلاكاتها يكفى التحقق من أية

اضافات أو استبعادات فيها خلال سنة الفحص والتحقق من أقساط الاستهلاك مع المقارنه بكشوف الاستهلاك عن السنة السابقة بالملف .

٥ ـ ثبات أساس احتساب الاستهلاك :

يتعين مراعاة ثبات أساس احتساب قسط الاستهلاك المتبع فى الدفاتر كطريقة القسط الثابت أو المتناقص أو اعادة التقدير أو الاحلال أو بأى طريقة أخرى من سنة لاخرى حتى لا يترتب على تغيير أساس الاستهلاك نقل أرباح سنة إلى أخرى أو تكون احتياطية سرية .

بصفة عامة فان الاستهلاك فرض لمصلحة الممول ، فله حق خصمه باعتباره أحد بنود تكاليف الانتاج على أن تكون حقيقية ومطابقة لما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل ليس واجبا عليه اجراؤه ولا يلزمه القانون بذلك .

كما لا يجوز للمنشأة أن تجرى استهلاكا للأصول المؤجرة لها ، ولا يعد هذا الاستهلاك من بين التكاليف الواجبه الخصم من وعاء الضريبة ،لأن الاستهلاك المسموح به بالفقرة الثانية من المادة (٢٧) تنصب على ممتلكات المنشأة من أصولها الثابتة ، الا اذا نص عقد الايجار بين المنشأة والمؤجر صاحب هذه الأصول على سداد قسط الاستهلاك عن فترة الايجار أو اذا اشترط المالك المؤجر فى عقد التأجير على اعادة الأصل المؤجر بعد نهاية مدة العقد وبالحالة التى كان عليها الأصل عند التعاقد وفى هذه الحالة يتعين على الفاحص اخطار المأمورية المختصة بمحاسبة المالك طبقا لتلك الشروط اذا لا يحق للمؤجر أن يدرج ضمن تكاليفه قسط استهلاك الأصل المؤجر عن مدة الايجار .

وفيما يلى جدولا بنسب الاستهلاكات التى تعتمدها مصلحة الضرائب

الاصـــل	النسبة	الاصـــل	النسبة
الاثاث	٦ ٪	آلات صناعة الجوارب	٦ ٪
أثاث الفنادق والمطاعم والمقاهى	١٢.٥٪	آلات كبريت	٦ ٪
الفضيات المستعملة بالفنادق والمستشفيات	١٢.٥٪	آلات كاتبه	١٢.٥٪
آلات قطع الاخشاب	٦ ٪	آلات حاسبـــه	١٢.٥٪
أدوات معامل الكازوزة	٦ ٪	آلات طباعـه	٦ ٪
آلات السينما " موتـورات "	٢٥ ٪	ماكينات طباعة	١٠ ٪
آلات السينما " جهاز عرض "	١٥٪	عامود وعجلة سير ماكينات الطباعة	٥ ٪
آلات خاصة بتصليح السيارات	١٥٪	حروف الطباعـــة	٢٠٪
آلات خـــرط	٦ ٪	آلات تجليـد	١٠ ٪
آلات تجليـــد	٦ ٪	مسبك خاص بالمطابع	١٠ ٪
موازين هندسيـــة	٦ ٪	آلات مخابز	٧.٥ ٪
قامات هندسيـــة	١٢.٥٪	ثمن شراء حق التالف	٥ ٪
خيـــم	٢٠ ٪	سيارات اتوبيس	٢٥ ٪
طلمبـــات مـــياه	٦ ٪	سيارات تاكس	٢٥ ٪
خلاطـات خرســان	٢٠ ٪	سيارات لورى	٢٠ ٪
تركيبـــات نيون لايـــت	١٢.٥٪	عربات خيـل	٥ ٪
آلات صناعة الموبيليـات	٦ ٪	رافاصـــات	٥ ٪
آلات معامل الالبان	٦ ٪	مراكب شراعية وذهبيات	٣ ٪
ثلاجات ومعامل تبريـد	٦ ٪	مبانـــى	٢ ٪
آلات تنجيد أقمشـــة	١٠ ٪	مبانى عنابر المصنع	٣ ٪
آلات غزل ونسيـــج	١٠ ٪		

وبالنسبة لاستهلاك الصينى والادوات الزجاجية وما فى حكمها والمستعمله فى المطاعم والكازينوهات فيكون الاستهلاك هو الفرق بين القيمة الاصلية لهذه الاصول وقيمة المتبقى وقت الجرد.

وبالنسبة لاستهلاك البياضات المستعمله فى الفنادق والمستشفيات فيكون الاستهلاك بمقدار ما يشترى من بياضات لتحل محل التى أصبحت غير قابلة للاستعمال على الا تزيد المشتريات عن نصف عدد الكمية الموجودة أصلا وأن لا تزيد قيمتها عن قيمة الكمية المستهلكة أو يحسب الاستهلاك على أساس اعادة التقدير وبالنسبة للبراميل والصناديق والزجاجات فيتم اعادة التقدير .

٤ـ يحتسب الاستهلاك من تاريخ الاستخدام الفعلى فى الانتاج

٥ـ يحتسب الاستهلاك بنسبة المدة بين تاريخ الاستخدام فى الانتاج وتاريخ انتهاء السنة المالية .

٦ـ يحتسب الاستهلاك حتى تاريخ انتها العمر الانتاجى للاصل حتى ولو ظل منتجا بعد ذلك ويمكن أن يحتفظ للاصل بقيمة رمزية بعد انتهاء مدة الاستهلاك وبعد ما يصبح رصيد الاصل فى الدفاتر صفرا ـ وذلك يمثل نوعا من الرقابة والمحافظة على الاصل .

٧ـ يحتسب الاستهلاك حتى التخلص من الاصل سواء بالبيع أو التخريد

٨ ـ اذا بيع الاصل يدرج الربح الرأسمالى أو الخسارة الرأسمالية ـ ناتج عملية

البيع فى حساب الارباح والخسائر .

٩ ـ تضاف المصروفات الرأسمالية على تكلفة الاصل عند حساب الاستهلاك .

١٠ـ عدم احتساب استهلاك للأرض .

١١ـ عدم تجاوز مجمع الاستهلاك السنوى القيمة الدفترية للاصل .

١٢ـ لا يجوز احتساب الاستهلاك السنوى على اساس قيمة الاصول الاستبدالية أو الاحلالية والقاعدة المحاسبية السائدة تقضى باتخاذ سعر تكلفة الاصل النقدية أساس للاستهلاك .

١٣ـ ثبات اساس احتساب الاستهلاك القسط الثابت أو القسط المتناقص ..) وعدم تغيره من سنة لاخرى .

١٠ ــ الاستهلاك الاضافى للالات والمعدات الجديده

ينص البند الثالث من الماده (٢٧) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على أنه يعتبر من التكاليف واجبة الخصم :ـ

" خمسه وعشرون فى المائه من تكلفه الالات والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها للاستخدام فى الانتاج وذلك اعتباراً من تاريخ الاستخدام فى الانتاج ولمره واحده على أن تحسب الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقره السابقه بعد خصم نسبه الخمسة والعشرين فى المائه المشار اليها فى هذه الفقره وذلك بشرط أن يكون لدى المنشأه حسابات منتظمه وفقاً لحكم الماده (١٠٠) من هذا القانون .

و الحكمة من هذا الخصم هو تشجيع الاستثمار واستبدال الالات القديمة بغيرها جديدة، ويشترط القانون لاجراء هذا الخصم الاستثمارى ما يلى :ـ

١- ان تكون هذه الالات والمعدات جديدة ، حيث لا يسرى الخصم على الالات والمعدات المستعملة

٢- ان تستخدم هذه الالات والمعدات فى الانتاج .

٣- ان يسمح بخصم هذا المبلغ مرة واحدة فقط فى السنه التى أستخدمت فيها تلك الالات والمعدات الجديدة وليس بنفس الفترة من تاريخ استخدامها الى تاريخ نهاية الفترة المالية للشركة

٤- ان يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .

٥- تعامل نسبة الخمسة وعشرون فى المائة على انها تمثل نقصاً فعلياً فى قيمة الاصول حيث يتعين أستنزالها من القيمة الدفترية للاصل ، ومن هنا يجب حساب الاستهلاكات الحقيقية بعد خصم نسبة هذا الخصم الاستثمارى .

ولا شك ان الفاحص الضريبى عند قيامه براجعه شروط خصم الاستهلاك الاضافى يجب عليه مراعاة مايلى :

١- التحقق من ملكية تلك الأصول الجديدة وذلك بالاطلاع على مستندات الشراء والملكية وأنها ضمن موجودات وممتلكات المنشأه أخر العام ، وأنها من الآلات والمعدات الانتاجية الجديدة التى لم يسبق استعمالها من قبل ، ولا يجوز اجراء استهلاك اضافى على أى أصول أخرى ما لم تكن من ألات ومعدات انتاجية فقط فلا يصح اجراء استهلاك اضافى على أجهزة التكييف أو وسائل نقل العاملين الجديدة .

٢- احتساب الاستهلاك الاضافى اعتبارا من تاريخ استخدام الاصول الجديدة فى الانتاج وليس العبرة بتاريخ الشراء ولمدة واحدة .

٣- التحقق من احتساب نسبة الاستهلاك الاضافى بواقع ٢٥٪ من تكلفة هذه الاصول الجديدة التى تتضمن ثمن الشراء ، وكافة مصاريف الشراء والتركيب بما فى

ذلك أجور الخبراء والعمال الذين اشتركوا فى تركيبها واعدادها للاستخدام فى المنشأة والرسوم الجمركية ومصاريف النقل والشحن الى غير ذلك ، ويتمثل كل ذلك فى القيمة الدفترية لهذه الآلات والمعدات ببطاقة الأصل بأستاذ مساعد الأصول - يتعين على الفاحص التحقق من تلك التكلفة بالاطلاع على مستندات الشراء : ابتداء من فاتورة الشراء ومستندات السداد سواء كانت بالنقد او عن طريق البنك واذا كان الشراء من الخارج يتعين الاطلاع على صورة فتح الاعتماد المستندى ومراسلات البنك واشعارات الخصم وكشف حساب البنك وصورة الاقرار الجمركى ومستندات التخليص وايصالات سداد الرسوم الجمركية الى غير ذلك .

٤- حق المنشأة فى خصم الاستهلاك الاضافى معلق على شرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة (١٠٠) من القانون

ولذلك يتعين على الفاحص ارجاء مناقشة الاستهلاك الاضافى الى حين الانتهاء من فحص الدفاتر والحسابات ، فاذا ما انتهى المامور فى تقريره الى اعتماد الدفاتر سواء كانت محل تصحيح أو تعديل بعض البنود جاز له مناقشة مدى توافر شروط اجراء الاستهلاك الاضافى من عدمه .

أما اذا انتهى الفاحص فى تقريره الى اهدار الدفاتر وعدم الاعتداد بها كحسابات منتظمه فليس هناك مجالا لخصم أية استهلاكات اضافية .

مثال ١ :

انتهى الفاحص فى تقريره الى اعتماد دفاتر المنشأة عن عام ١٩٩٣ وفقاً للمادة (٣٦) وبمناقشة الاستهلاك الاضافى تبين ان المنشأة اشترت ألة جديدة خلال العام ٩٢ بلغت تكلفتها الدفترية عشرة ألاف جنية بينما بدأ استخدامها فى الانتاج فى اول يوليو ١٩٩٣ فانه يحق لهذه المنشأه ان تجرى استهلاكا اضافياً عام ١٩٩٣ قدرة الفان

وخمسمائة جنية بالاضافة الى قسط الاستهلاك العادى فاذا كانت نسبة الاستهلاك لهذه الآلة ١٠٪ فان قسط الاستهلاك السنوى العادى =

$$\text{ر ١٠٠٠٠ -} \times \frac{١٠}{١٠٠} = ١٠٠٠ \text{ جنية}$$

وذلك اذا كانت المنشأة تتبع طريقة القسط الثابت .

ويكون قسط الاستهلاك العادى عام ٩٣ لهذه الآلة الجديدة

$$\text{-ر ١٥٠٠} \times \frac{\text{٦ شهور}}{\text{١٢ شهور}} = \text{-ر ٥٠٠}$$ جنية هذا الى جانب الاستهلاك الاضافى وقدرة -ر ٢٥٠٠ جنية . بصرف النظر عن تاريخ بدء استعمالها .

ثانياً : الفحص الضريبى للجانب الدائن من حساب التشغيل

١- تكلفة الانتاج التام وغير التام

للتحقق من صحة تكلفة الانتاج التام أو تكلفة العمليات التامة وتكلفة الانتاج غير التام :

(أ) فى حالة امساك حسابات تكاليف :

مراجعة الترحيل من مستندات التحميل (قوائم وملخصات توزيع عناصر التكاليف) الى استاذ اوامر الانتاج او العمليات خلال سنة المحاسبة ومطابقة تكلفة الانتاج التام بدفتر استاذ المخزن وبطاقة الصنف ومقارنة اجمالى تكلفة الانتاج التام واجمالى تكلفة الانتاج غير التام بما ورد بحساب التشغيل .

(ب) فى حالة عدم امساك حسابات تكاليف :

حيث لايوجد نظام للجرد المستمر للمخزن - فانه يتعين على الفاحص التحقق من مفردات عناصر تكلفة كل امر انتاجى او عملية أو عقد :

من حيث الكمية :

- مقارنة المواد الخام المستخدمة فى الانتاج وكميات الانتاج التام وغير التام مع الأخذ فى الاعتبار الهالك او الفاقد الطبيعى أو المسموح به .

- وجود علاقة السببية أو الارتباط بين عناصر النفقات وبين الانتاج التام وغير التام وقد سبق أن تم ادراج أمثلة على ذلك عند فحص بنود المشتريات والاجور .

- الانتاج التام وغير التام يقوم بسعر التكلفة الفعلية (الدفترية) حسب مستوى الاتمام فى آخر العام .

- وللتحقق من تحديد ثمن التكلفة تحديداً دقيقاً تراجع مستندات الشراء لعناصر التكلفة وتحديد قيمة المصروفات المرتبطة بالانتاج بالتحقق من عناصر المباشرة من واقع مستنداتها المحملة على الانتاج وأيضاً التحقق من صحة توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة بمعدلات تحميل عادلة .

التحقق من صحة الانتاج الفعلى خلال السنة فى المنشآت الصناعية فى المنشآت التى تعتمد على الطاقة الآلية والميكانيكة فى الانتاج يمكن مقارنة حجم الانتاج الفعلى وحجم الانتاج حسب الطاقة الآلية المتاحة .

فمثلاً حسب الطاقة الانتاجية الآلية لمنشأة ما يكون الانتاج ٣٥٠ الف قطعة بفرض ان الانتاج نمطى وموادة الخام متوفرة بمنطقة العمل كما هو الحال بمنشآت صناعة الطوب وما شابه ذلك فاذا لم يتضمن حساب التشغيل لهذه لمنشأه سوى انتاج ١٥٠ الف قطعة فقط فان هذا الانتاج بالنسبة لها لا يعطى التكلفة الثابته نتيجة استخدام هذه الطاقة الآلية المتاحة مما يدل دلالة صارخة على عدم صحة رقم الانتاج الفعلى الوارد بالدفاتر .

٢- بضاعة آخر المدة :

وهى عنصر هام من عناصر كل من حسابى التشغيل والمتاجرة اذ يظهر بحساب

التشغيل المواد الخام والبضاعة النصف مصنعة المتبقية فى نهاية المدة ويظهر بحساب المتاجرة رصيد آخر المدة من الانتاج تام الصنع ، ويجب على الفاحص الاهتمام بالتحقق من هذا البند من حيث الكمية والقيمة وسبق الاشاره الى كيفية التحقق من الكمية بالنسبة للانتاج غير التام وبالنسبة للقيمة فيجب أن يوليها المأمور عناية كبيره اذ أنه يمكن عن طريق التلاعب فى طريقة التقويم من سنة الى أخرى التأثير على رقم الأرباح تأثيرا مباشرا . ولذا كان لزاما على الفاحص أن يطلع على قوائم الجرد الخاصة ببضاعة أخرة المدة ويتأكد من طريقة تقويمها ، فاذا تبين له أن بعضها قد قوم بأقل من قيمته الحقيقية دون سبب واضح فيجب عليه اجراء التعديل اللازم لها .

ولكن يجب أن يأخذ الفاحص فى اعتباره أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التى يمكن فيها تقويم البضاعه بأقل من سعر التكلفة كما فى حالة تلف البضاعة أو تغير موضتها بحيث تتوقع المنشأة أن التصرف فيها لابد وأن يتم بأسعار أقل من تكلفتها وفى أمثال هذه الحالات يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات الطريقة التى تم تقويم بضاعة آخر المدة على أساسها وأسبابها مع ايضاح فروق ، التقييم وان كان للمنشاة الحق فى اختيار الطريقه التى تقوم بها بضاعة آخر المدة على أساس سعر التكلفة الا أنها لا تملك تغيير هذه الطريقة من سنة الى أخرى فيجب الثبات على أساس التقويم من سنة الى أخرى حتى لا يكون هناك مجال للمنشآت للتاثير فى أرقام الربح والتحكم فيها من سنة الى أخرى، وتعتبر مهمة مأمور الضوائب فى التحقق من صحة بضاعة أخرى المدة من حيث الكمية فى حالة المنشآت التى تمسك دفتر صنف أسهل بكثير من تلك المنشآت التى لا تمسك هذا الدفتر ، ولكن يمكنه فى الحاله الأخيرة أن يراجع بعض الاصناف الواردة للمنشأة وخاصة فى نهاية العام وتتبع ما يباع منها العام وتتبع ما يباع منها أو ما يصرف منها على الانتاج اذا كانت مواد خام أو مواد نصف مصنعة ثم يتابع ما رصد من هذه الأصناف فى بضاعة آخر المدة وذلك عن طريق

الجشني ، وهذا يطمئنه الى حد ما الى عمليات قيد البضائع بالدفاتر .

يعتمد الفحص الضريبى للمخزون على توافر مجموعه من الدفاتر التى يمكن أن يستقى منها الدراسه التحليليه عن المخزون التى تخدم عملية الفحص وابرز تلك الدفاتر ما يلى :

١ـ دفتر الجرد

وهو دفتر كمى لحصر جميع مفردات مخزون اخر المده ، وهو دفتر يتعين توثيقه فى الغرفه التجاريه بجانب دفتر اليوميه العامه ، ومن هنا يبدو أهميته في تحديد المخزون كماً وتكلفه .

٢ـ دفتر الصنف

وهو دفتر يهدف الى تحليل جميع مفردات المخزون ، ومتابعه حركة تلك المفردات خلال السنة الماليه من حيث تحديد الكميات المباعه والكميات المتبقاه كمخزون فى اخر المده .

كروت الاصناف

وهى تمثل بطاقات لكل صنف أو مفردة من مفردات المخزون، حيث يمكن من خلالها التعرف على حركة هذا الصنف منفرداً.

وغنى عن القول ـ فاذا كان مراجع الحسابات يمكنه التوصل الى التحقق من صحة المخزون ى لحظة الاشراف على عملية الجرد الفعلى، فان ذلك يعتبر أمراً صعباً بالنسبة للفاحص الضريبى وذلك لعدم حضوره لعملية الجرد الفعلى مثل المحاسب القانونى، كما أن قوانين الضرائب ذاتها لم تنص على اشتراكه فى الجرد، من هنا فان الامر متروك لمهارة الفاحص الضريبى فى سبيل التحقق من كمية المخزون.

تقييم مخزون آخر المدة

اذا ماكان حصر كمية المخزون أمراً هاماً، ويمثل الشطر الاكبر من عملية الجرد، الا ان الجانب الآخر من الجرد هو تقييم هذا المخزون باعتباره يظهر فى الحسابات الختامية وبالتالى تؤثر على نتيجة النشاط بشكل مباشر، كما انه يظهر بالميزانية العمومية، ولأن قيمة المخزون فى آخر المدة يمثل مخزون أول المدة فى العام التالى.

ومع أن المشرع الضريبى لم يحدد صراحه خطوات حصر كمية المخزون الا ان المشرع فى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ قد أشار الى الطريقة العامة لتقييم المخزون السلعى وهى أما أساس التكلفة أو سعر السوق ايهما أقل ويجوز للمنشأة لظروف خاصة أن تتبع طريقة أخرى ويجب فى جميع الحالات أن يبقى أساس التقييم ثابتا لمدة أخرى .

ويقصد بالتكلفة القيمة التى تتكلفها المنشأة فى شراء السلعة وتشمل جميع النفقات التى انفقت عليها، ويقصد بسعر السوق متوسط سعر السلعة فى الجهة المعدة فيها للبيع، وبالنسبة للمواد الآولية يكون تقويمها بحسب نفقات شرائها والبضاعة التامة الصنع بقيمة تكلفة ما دخل فى صنعهامن مواد آولية وأجور ومصروفات صناعية وذلك بالنسبة للمنشآت الصناعية .

ويقصد بثبات أساس التقييم أن يكون ثابتا مؤقتا لفترة معينة وليس ثباتا مطلقا بحيث لا يحدث التغيير بصورة دائمة ولابد أن يكون هناك ظروف خاصة استدعت تغيير الاساس .

وقد أشارت اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ عندما تعرضت الى تقرير مراقب الحسابات الى أنه يجب أن يوضع ما اذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالاصناف التى تم تقييمهما على اساس آخر غير سعر التكلفة مع ايضاح فوق التقييم واسبابه وبالنسبة لسعر التكلفة هناك اكثر من طريقة لاحتسابه : ـ

١ـ أن تقوم السلع الباقية بسعر شراء الرسالات الاخيرة اذا كانت المنشأة تسير على سياسة الوارد أولا يصرف اولا أذ أن المتبقى فى نهاية السنة يكون من البضائع المشتراه مؤخرا .

٢ـ أن تقوم السلع الباقية على اساس ثمن شراء الرسالات الاولى فى حالة اتباع سياسة الوارد اخيرا يصرف أولا اذا ان المتبقى فى نهاية السنة يكون من البضاعة المشتراه أولا .

٣ـ أن تقوم السلع المتبقية بمتوسط سعر الشراء ، ويحتسب هذا السعر على أساس ثمن الكمية الموجودة فى بداية السنة من صنف معين مضافا اليها ثمن ما يشترى اثناء السنة من نفس الصنف على المجموع الكلى لعدد وحدات هذا الصنف .

مثال عملى عن تغيير أساس التقييم:

بلغ رصيد مخزون أحد الاصناف من المواد الخام بأحد المنشآت الصناعية ١٠٠٠ وحدة، وقد بلغ سعر التكلفة ١١,٦ جنيه، علماً بأن الشركة تتبع طريقة متوسط التكلفة، وكان رصيد أول المدة لهذا الصنف ٥٠٠ وحدة مقوية بسعر ١٠ جنيه للوحدة، وكان حجم المشتريات خلال العام ٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة

$$\text{(متوسط ثمن الوحدة} = \frac{١٢ \times ٢٠٠٠ + ١٠ \times ٥٠٠}{٢٥٠٠} = ١١,٦)$$

وقد قامت المنشأة بتقييم البضاعة على أساس متوسط سعر الوحدة، حيث بلغت ١١٦٠٠ جنيه أدرجت بالجانب الدائن من حساب التشغيل.

وفى ١٩٩٣/١٢/٣١ بلغت الكمية المتبقاه من نفس الصنف ١٥٠٠ وحدة، وكانت المشتريات خلال العام على النحو التالى :

١٠٠٠ وحدة فى ٩٣/٦/٣٠ بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، ٢٠٠٠ وحدة فى ٩٣/٨/٣١

بمبلغ ٣٢٠٠٠جنيه، وقد بلغت جملة الوحدات المستخدمة فى الانتاج ٢٥٠٠وحدة، علماً بأن الشركة قد أتبعت سياسة الوارد أخيراً يصرف أولاً فى تقييم مخزون آخر المدة على النحو التالى :

٢٠٠٠وحدة	فى ٩٣/٨/٣١ صرفت للانتاج
٥٠٠ وحدة	فى ٩٣/٦/٣٠ صرفت للانتاج
٢٥٠٠	أى أن قيمة مخزون آخر المدة من هذا الصنف تم حسابها على النحو التالى:

١- قيمة ٥٠٠ وحدة متبقاه من الـ ١٠٠٠وحدة مشتراه فى ٩٣/٦/٣٠

٥٠٠ × ١٥ = ٧٥٠٠جنيه

٢- قيمة مخزون أول المدة فى ٩٣/١/١ مقومة فى السنة السابقة بسعر ١١,٦جنيه للوحده أى أن جملة بضاعة آخر المدة بحساب التشغيل = ٧٥٠٠+١١٦٠٠=١٩١٠٠جنيه.

المطلوب بصفتك خبيراً فى الضرائب - تحديد الرأى فى معالجة بضاة آخر المدة بالنسبة لتلك الشركة فى ٩٣/١٢/٣١ - مع عدم وجود أى مبررات جوهرية لتغيير سياسة تقييم المخزون.

الحـــل :

نظراً لعدم وجود اسباب جوهرية لتغيير سياسة تقويم المخزون التى اتبعتها المنشأة عام ١٩٩٢ (أساس التقويم متوسط التلكفة)، من ثم يجب اتباع نفس تلك السياسة فى تقويم المخزون لعام ١٩٩٣ (أى بدلاً من سياسة الوارد أخيراً يصرف أولاً).

وبناء على ذلك يتعين تعديل طريقة تقويم مخزون بضاعة آخر المدة لعام ٩٣ لتكون على أساس متوسط سعر الشراء على النحو التالى:

$$= \frac{(١٥ \times ١٠٠٠) + (١٦ \times ٢٠٠٠) + (١١,٦ \times ١٠٠٠)}{\text{٤٠٠٠ وحدة (وحدات أول المدة + المشترى خلال العام)}}$$

$$= \frac{١٥٠٠٠ + ٣٢٠٠٠ + ١١٦٠٠}{٤٠٠٠} = ١٤,٦٥ \text{ للوحدة}$$

من ثم يكون تقويم مخزون آخر المدة فى ٩٣/١٢/١٣ =

١٥٠٠ × ١٤,٦٥ = ٢١٩٧٥ جنيه

ويتم اضافة مبلغ ٢٨٧٥ ج للدفاتر (٢١٩٧٥ - ١٩١٠٠)

٢/١/٢/٢ فحص بنود حساب المتاجرة

يهدف تصوير حساب المتاجرة الى مقابلة المبيعات بتكلفتها للوصول الى الربح الاجمالى للمنشأة، وتختلف اجراءات تحديد وتسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التى تتبع نظام الجرد الدورى The Periodic Inventory System عن تلك التى تتبع نظام الجرد المستمر The Prepetual Inveutory System والذى يتبع عادة فى المنشآت التى تقوم ببيع عدد محدود من الوحدات يومياً مثل معارض السيارات وبيع أجهزة التليفزيون والفيديو والثلاجات، أما المبيعات فلا تختلف طريقة معالجتها فى المنشآت التى تتبع نظام الجرد المستمر عن تلك التى تتبع نظام الجرد الدورى. ويمكن ابراز ذلك على النحو التالى :

أ ــ تكلفه البضاعه المباعة

فطبقاً لنظام الجرد المستمر يتم فتح حساب باسم مخزون البضاعة مقسم الى عدة خانات تتضمن خانات للمدين والدائن والرصيد يقيد به قيمة المشتريات وتكلفة

المبيعات المرتدة من جميع الأصناف وكذلك جميع المصروفات المتعلقة بهذه المشتريات فى خانة المدين كما تقيد مردودات المشتريات والخصم المكتسب وتكلفة الوحدات المباعة فى خانة الدائن ويمثل الرصيد الفرق بين قيمة الخانتين .

وحتى يمكن معرفة تكلفة الوحدة من كل صنف ، فيجب فى ظل هذا النظام الاحتفاظ بدفتر تحليلى يسمى دفتر أستاذ المخازن يفتح فيه صفحة لكل صنف من أصناف البضاعة تمثل بطاقة الصنف .

وتقسم هذه الصفحة الى أجزاء للوارد والصادر والرصيد مع تقسيم كل جزء الى خانات ثلاث للكمية وتكلفة الوحدة والقيمة .. وبهذه الطريقة يمكن استخراج تكلفة كل وحدة من كل صنف من الاصناف .

وفى ظل هذا النظام أيضا يفتح حساب باسم تكلفة البضاعة المباعه يدرج به تكلفة الوحدات المباعه من كل صنف والتى يتم احتسابها على الوجه التالى : ـ

تكلفة الوحدة من الصنف المباع وتستخرج من بطاقة الصنف X عدد الوحدات المباعة من هذا الصنف على أن تقيد نفس التكلفة فى خانة الدائن بحساب مخزون البضاعة.

وفى نهاية العام يقفل رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الجانب المدين من حساب المتاجرة، على أن يقفل حساب المبيعات فى الجانب الدائن من نفس الحساب، ويمثل الفرق بين الجانبين مجمل الربح.

٢ـ أما المنشآت التى تتعامل فى العديد من السلع منخفضة القيمة ومنشآت تقديم الخدمات وكذلك أعمال المقاولات فان نظام الجرد الدورى أو السنوى بالنسبة لها أكثر ملاءمة حيث يجب الانتظار حتى نهاية المدة المحاسبية لتحديد تكلفة جميع العناصر المباعة خلال تلك المدة.

وطبقا لهذا النظام فان البضاعة التى تقوم المنشأة بشرائها بغرض الاتجار فيها ترحل الى حساب المشتريات أما التكاليف الاخرى المتعلقة بتلك المشتريات مثل تكاليف النقل والتأمين وخلافه فلا ترحل الى حساب المشتريات وانما ترحل الى حسابات مستقلة خاصة بها حيث تقفل أرصدة تلك الحسابات بحساب المتاجرة فى نهاية المدة المحاسبية.

أما ما قد يكون لدى المنشأة من وقائع فى بداية السنة فيظل فى حساب مستقل هو حساب بضاعة أول المدة وذلك دون تعديل فى رصيده طوال الفترة المحاسبية، وفى نهاية المدة يتم جرد وتقييم البضاعة المتبقية بمخازن المنشأة دون بيع وادراج قيمتها فى الجانب الدائن لحساب المتاجرة بينما يقفل رصيد بضائع اول المدة فى الجانب المدين من حساب المتاجرة وذلك للتوصل الى تكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ المبيعات لاتختلف طريقة معالجة المبيعات فى المنشآت التى تتبع نظام الجرد المستمر عن تلك التى تتبع نظام الجرد الدورى حيث يفتح حساب خاص بالمبيعات سواء كانت نقدية أو آجلة ثم يقفل رصيد هذا الحساب فى نهاية المدة فى حساب المتاجرة وذلك للتوصل الى اجمالى ربح المنشأة.

وحيث أن أغلب المنشآت تسير على نظام الجرد الدورى، فسوف يتم دراسة الفحص الضريبى لبنود حساب المتاجرة فى ذلك هذا النظام، ويتعين تصوير المتاجرة فى ظل المنشآت الصناعية أو التجارية للتعرف على بنود الجانب المدين والجانب الدائن من هذا الحساب على النحو التالى :

أولا : بنود حساب المتاجرة فى إحدى المنشآت التجارية

ح/ المتاجرة عن المدة المنتهية فى ١٢/٣١/....

بيان (مدين)			بيان (دائن)		
بضاعة أول المدة			اجمالي المبيعات	......	
مشتريات خلال العام	....		يخصم منها :		
مصروفات نقل للدخل	....		مردودات المبيعات	......	
ومصروفات أخرى					
مجموع	....		صافي المبيعات		......
يخصم منه :			بضاعة آخر المدة		......
مردودات المشتريات	....				
صافي تكلفة المشتريات		....			
مجمل الربح		....			
		....			......

ثانياً : بنود حساب المتاجرة فى احدى المنشآت الصناعية

حـ / المتاجرة عن المدة المنتهية فى ٣١/١٢/....

بيان (مدين)			بيان (دائن)		
بضاعة أول المدة		....	اجمالي المبيعات	......	
الانتاج التام			يخصم منها :		
رصيد حساب التشغيل			مردودات المبيعات	......	
(اجمالي التكاليف الصناعية		...			
للانتاج التام خلال العام)			صافي المبيعات		
مجمل الربح		...	بضاعة آخر المدة		
		....			

أولا : فحص بنود الجانب المدين من حـ/ المتاجرة

١- **بضاعة أول المدة** سواء المصنوعة أو المشتراه بغرض الاتجار فيها، وقيمتها هى نفس قيمة بضاعة آخر المدة للسنة السابقة من ثم يتعين مراعاة مايلى :

- مطابقة القيمة مع قيمتها بجرد العام السابق مباشرة فيما اذا كانت سبق اعتمادها دون ملاحظات، أى بمعنى مراعاة التعديلات التى قد تكون المأمورية قد أجرتها فى قيمة بضاعة آخر المدة للعام السابق.

- **المشتريات :**

وقد سبق تناول المشتريات عند فحص بند المشتريات بحساب التشغيل ولاتختلف طريقة فحصها ومعالجتها بحساب المتاجرة عنها بحساب التشغيل مع

مراعاة ان المشتريات الواردة بحساب التشغيل تكون من المواد الخام اللازمة للتصنيع بينما تكون من البضاعة التامة الصنع المعدة للبيع وذلك فى حساب المتاجرة.

وفى المنشآت الصناعية يدرج بالجانب المدين من حساب المتاجرة رصيد حساب التشغيل ويمثل اجمالى التكاليف الصناعية للانتاج التام خلال العام ومايحل المشتريات ومصاريف المشتريات بالمنشآت التجارية.

٣ـ مصروفات المشتريات:

مثل مصروفات النقل للداخل والتأمين وأى مصروفات أخرى متلقة بالمشتريات ويراعى بالنسبة لها ما يلى :

(أ) يتعين التحقق من صحة القيمة محاسبيا بمراجعة تفاصيلها كاملة ومستنداتها ابتداءا من القيد بيومية الصندوق وحتى الترحيل النهائى بالأستاذ العام مع التحقق من انها تتعلق بمشتريات سنة الفحص وأيضا التحقق من أنها لا تتضمن مصروفات مشتريات أصول ثابتة . فان وجدت تعين استبعادها واضافتها الى بطاقة الأصل الثابت الخاص بها .

ويلاحظ أن بعض مصروفات المشتريات يتعدى الحصول على مستنداتها أو تكون مستنداتها داخلية مائة فى المائة فلا تستبعد لهذا السبب بل يجب بحث مدى صحتها وتناسبها مع رقم الأعمال ، وتساعد خبرة الفاحص واقتناعه بأمثال تلك المصروفات فى اعتمادها أو استبعادها .

(ب) يراعى فحص مصروفات المشتريات بالكامل ... اذ قد يكشف الفحص عن مشتريات لم تثبت بالدفاتر بينما تضمنت الدفاتر مصروفات متعلقة بها وبالتالى يمكن اكتشاف ما يقابلها من مبيعات قد أسقطت فمن الممكن أن يتم قيد مصروفات مشتريات بتحقيق الارباح مع اسقاط هذه المشتريات وما يقابلها من مبيعات بالدفاتر .

مثــــال

كأن تتضمن مصاريف نقل ٥٠ طن صاج خام من الميناء الى المنشأة بينما لم تتضمن المشتريات وحسابات المخازن هذه الكمية .

٤- مردودات المشتريات

سبق تناولها أيضا عند فحص بنود حساب التشغيل ويتم فحصهابنفس الصورة.

ثانياً : بنود الجانب الدائن :

أ- المبيعات :

تقفل الايرادات من المبيعات فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة سواء كانت هذه المبيعات نقدية أو آجلة .

وللتحقق من بند المبيعات يتعين على الفاحص اجراء الاتى :

١- اذا كانت المنشأة تتاجر فى عدد محدود من الأصناف فعادة يقوم الفاحص بطلب كشوف بتفريغ المبيعات حسب الأنواع التى تتاجر فيها المنشأة بحيث يتم تفريغ صور فواتير المبيعات حسب تسلسلها التاريخى وحسب تسلسل أرقامها وبحيث تدرج كمية وقيمة كل صنف مباع على حده فى خانة مستقلة لتظهر الكشوف فى النهاية اجمالى كمية وقيمة المبيعات السنوية موزعه على الأصناف المختلفة .

أما اذا كانت المنشأة تتاجر فى عدد كبير من الأصناف مثل محلات البقالة أو منشأت تجارة الأدوات الصحية أو الحدايد والبويات فيتم اختيار بعض الأصناف الملموسة ذات القيمة الكبيرة ويتخذ بشأنها نفس الاجراء

٢ - يتم التحقق من صحة صور فواتير المبيعات وجديتها من حيث مدى

استيفاءها للشروط الشكلية كتوقيع المختص والتسلسل التاريخى وتسلسل أرقام صورها وعدم نزع بعض الصور منها .

- كما يتم مطابقة صور فواتير البيع مع ما يؤيدها من المرفقات المتعلقة بها كأذون الصرف من المخزن مع تتبع الكميات المباعة بكروت وحساب الصنف كما تتم المطابقة مع عقود التوريد أو أوامر الشراء الواردة وما الى ذلك من المستندات الموجودة طرف المنشأة .

- يتم التحقق من صحة الفواتير بالرجوع الى مستندات التحصيل (صورة ايصالات السداد) ودفتر الصندوق وكشوف حساب البنك وأيضا حساب العملاء مع مراجعة المبيعات النقدية على شرائط آلات التسجيل أن وجدت أو فواتير وقسائم البيع النقدى .

٣- يتعين اجراء المراجعه الحسابية لدفاتر المنشأة بمطابقة فواتير البيع على الوارد بيومية المبيعات يومية الصندوق بالنسبة للمبيعات النقدية وكذلك حسابات العملاء بالنسبة للمبيعات الآجلة ثم مراجعة مجاميع بعض الأشهر اختياريا وتتبع الترحيل الى اليومية العامة ثم الى الأستاذ العام وكذلك الاقفال بحساب المتاجرة على أن يراعى اقفال المبيعات بكامل قيمتها فى حساب المتاجره قبل اجراء الخصم المسموح به ، مع مطابقة اجمالى المبيعات مع الوارد بكشوف تفريغ المبيعات الوارد بيانها بالبند أن كانت تشمل جميع الأصناف المبينة .

٤- أجراء المراجعة الانتقادية وذلك عن طريق .

(أ) مطابقة جميع اخطارات التعاقدات أو التوريدات وبيانات الخصم والاضافة وغيرها من البيانات السابق أعدادها فى المرحلة التمهيدية للفحص والواردة بملف الممول بالمأمورية على ماورد بدفاتر المنشأة عن مبيعات للتحقق من اثبات المنشأة لكافة

معاملاتها مع الجهات الرسمية على أن يلاحظ عند اجراء تلك المطابقات ما يلى :

١- أن بعض الاخطارات ترد بالقيمة التعاقدية التى قد تزيد أو تنقص عند تمام التنفيذ خاصة فيما يتعلق بالاعمال طويلة المدى كأعمال المقاولات أو التوريدات طويلة الاجل ولذلك يلزم الحصول على قيمة الاعمال المنفذة التى تخص السنة موضوع الفحص ، خاصة فيما يتعلق بتلك الأنشطة لاجراء المطابقات على أساس سليم .

٢- أن بعض نماذج ٤٠ ضرائب قد ترد عن مبالغ منصرفة للمول نظير أعمال أو مبيعات تمت خلال السنة أو السنوات السابقة ، فقد يتأخر الصرف للممول الى ما بعد انتهاء السنة المالية له، وفى هذه الحالة فانه يجب التأكد أولا من ادراج قيم تلك الأعمال فى السنة التى تمت فيها فعلا ، بغض النظر عن تاريخ صرف المستحقات ، غير أن هذا لا يغنى عن متابعة حركة النقدية فى تاريخ الصرف بمعنى مراجعة دفتر الصندوق أو البنك للتأكد من تمام قيد هذه المبالغ المنصرفة فى تاريخ صرفها ، وخصمها من حساب الشركة المدينة فى دفتر أستاذ العملاء أو المدينين .

٣- كما يجب مراعاة أن بعض نماذج ٤٠ ضرائب قد ترد أيضا عن دفعات مقدمة تصرف للمول قبل تاريخ البدء الفعلى فى تنفيذ الأعمال والذى قد يتأخر الى ما بعد تاريخ انتهاء السنة التى تم صرف الدفعة المقدمة فيها .. وفى هذه الحالة فان الدفعة المقدمة لن تدخل ضمن ايرادات المنشأة الا فى السنة التى تم فيها التنفيذ .

على أن يراعى أيضا التأكد من ادارج الدفعة المقدمة بدفتر الصندوق أو البنك مع متابعة حركة النقدية فى تاريخ السداد .

(ب) مقارنة الوارد بدفاتر المنشأة من مبيعات الأفراد ومنشآت القطاع الخاص الأخر ى بما ورد بدفتر هؤلاء الأفراد والمنشآت حيث سترد مبيعات المنشأة مع الفحص كمشتريات فى دفاترهم .

(جـ) الرجوع الى سجل المصدرين أو مطالبة المنشأة بتقديم شهادة رسمية بحصر صادراتها خلال سنوات الفحص ومطابقتها على الايرادات أو المبيعات المدرجه بالاقرار والدفاتر وذلك فى حالة المنشآت التى تعمل فى التصدير .

(د) الرجوع الى كشوف حساب البنك لتتبع المتحصلات المودعه بالحساب ومطابقتها على ما هو ثابت بالدفاتر.

٥- مقارنة كشوف تفريغ المبيعات مع المشتريات ورصيد الجرد على الوجه التالى:-

(أ) حصر كمية المشتريات من أحد الأصناف خلال العام .

(ب) يضاف عليها رصيد أول المدة من هذا الصنف .

(جـ) يخصم منها رصيد آخر المدة الوارد بدفتر الجرد أو قوائم الجرد بالمنشأة .

(د) الناتج لابد وأن يطابق كمية المبيعات من هذا الصنف بعد مراعاة نسبة التالف أو الفاقد أن وجدت .

- فاذا ما تبين وجود فروق كبيرة بعد ذلك فمعنى هذا وجود اسقاط لبعض المبيعات من دفاتر وحسابات المنشأة .

ويمكن تكرار نفس العملية مع بعض الأصناف الأخرى للتحقق من صحة بند المبيعات .

٢- مردودات المبيعات :

يتعين فحص المستندات المتعلقة بمردودات المبيعات سواء كانت المستندات المتعلقة بمردودات المبيعات سواء كانت مستندات داخلية مثل صور اشعارات الاضافة ، وأذون استلام المخزن المسلسه الأرقام ، أو أذون استلام المرتجعات أو كانت مستندات

خارجية كاشعارات الخصم الواردة من العملاء أو بوالص الشحن المرافقة للمردودات الداخلية .

كما يتم متابعة القيد فى يومية المرتجعات والترحيل فى دفتر الأستاذ العام وأيضاً فى كارت الصنف ودفتر أستاذ المخزن والتأثير على حسابات العملاء أو النقدية حسب الأحوال .

ومن البديهى مراعاه قيد مردودات المبيعات فى السجلاد الماليه بنفس سعر البيع وفى سجلات التكاليف واستاذ المخزن بسعر التكلفة أى بنفس الاسس السابقه صرف البضاعه بها .

مثال عملى

عند فحص احدى المنشأت التى تتاجر فى الحدايد والبويات تم اعداد كشوف بتفريغ المبيعات وورد بها الكميات المباعة من الأصناف الأتية : ـ

الصنف	كمية المشتريات	رصيد أول المدة	رصيد أخر المدة
ـ صفيحة زيت نجف ٢٠ ك	٥٠٠	١٠٠	١٥٠
ـ كالون سابى داخل اسطامه	٢٠٠٠	٣٠٠	١٠٠٠
كالون سابى لطش	١٥٠٠	٣٠٠	٤٠٠

والمطلوب : ايضاح نتجة فحص بند المبيعات على ضوء هذه البيانات

الحل

يتم استخراج الكميات المفروض ظهورها كمبيعات من تلك الأصناف باقرارات ودفاتر المنشأة بتطبيق المعادلة الأتية :-

المبيعات = رصيد أول المدة + المشتريات - رصيد أخر المدة

وعلى ضوء البيانات السابقة تكون الكميات المفروض بيعها من تلك الأصناف كما يلى :- مبيعات صفائح الزيت = ١٠٠ + ٥٠٠ - ١٥٠ = ٤٥٠ مبيعات كوالين سابى داخل اسطامه = ٣٠٠ + ٢٠٠٠ - ١٠٠٠ = ١٣٠٠

مبيعات كوالين سابى لطش = ٣٠٠ + ١٥٠٠ - ٤٠٠ = ١٤٠٠

وبمقارنة ذلك بالمبيعات الواردة بدفاتر المنشأة يتضح وجود الفروق التالية :-

الكميات المفروض بيعها	المبيعات الواردة بدفاتر المنشأة	الفروق
٤٥٠	٤٠٠	٥٠
١٣٠٠	١٢٠٠	١٠٠
١٤٠٠	١٢٠٠	٢٠٠

وحيث أن هذه الفروق من الاصناف التى لا يوجد فيها تالف أو هالك طبيعى لذلك فانها تكون نتجة اخفاء أو اسقاط لجزء من مبيعات المنشأة ولابد أن تضاف لبند المبيعات مع تقويم تلك الكميات بأسعار البيع .

ويلاحظ أنه فى أمثلة تلك الحالات لابد من التوسع فى فحص بند المبيعات ومتابعة الأصناف الأخرى للوصول الى الكميات المخفاة من باقى الأصناف .

٦- يمكن أيضا الاستعانه بكشوف تفريغ المبيعات فى اجزاء المراجعه الانتقادية لبند المبيعات مقارنه مع المشتريات ورصيد آخر المدة باتباع الخطوات التالية :-

١- تستخرج كمية المشتريات من أحد الأصناف باخر فاتورة شراء تمت خلال

العام.

٢- يخصم منها كمية المبيعات من نفس الصنف والتى تمت بعد تاريخ الشراء وحتى نهاية السنة التالية.

٣- الناتج لابد ألا يزيد عن رصيد الصنف فى نهاية المدة. فاذا كان رصيد الصنف فى نهاية المدة يزيد عن ذلك فقد يعنى ذلك وجود رصيد للصنف قبل ورود آخر كمية مشتراه وان كان ذلك لايقطع بصحة وامانة الدفاتر. فاذا تساوى الرصيدان قد يعنى ذلك عدم وجود رصيد للصنف قبل ورود آخر كمية منه وبالتساوى يصبح الباقى هو نفسه رصيد آخر المدة.

وفى هذه الحالة أيضا لايمكن الجزم بصحة الدفاتر لعدم التأكد من صحة الرصيد قبل تاريخ آخر عملية شراء.

اما اذا تبين أن هذا الرصيد يزيد عن رصيد الصنف المتبقى فى نهاية المدة (بعد أخذ نسبة الهالك والفاقد فى الاعتبار) فهذا يقطع بعدم صحة وامانة الدفاتر، ولابد من متابعة حركة هذا الصنف خلال العام كما تم الايضاح فى المثال السابق للوصول الى الكمية المخفاه أو المسقطة من المبيعات، على أن يكرر نفس الامر مع باقى الاصناف الاخرى للوصول الى الكميات المسقطة أو المخفاه من مبيعات المنشأة من جميع الاصناف.

٣/١/٢/٢ فحص بنود حساب الاستغلال

يهدف تصوير حساب الاستغلال الى مقابلة ايرادات الخدمات بتكلفتها بهدف التوصل للربح الاجمالى للمنشأة ذات النشاط الخدمى - مثال ذلك شركات وكالات السفر والسياحة وفيمايلى تصوير لحساب الاستغلال لاحد انشطة هذه الشركات

ح / استغلال السياحة لشركة
عن الفترة من / / الى / /

xxx	ح/ مصروفات السياحة المستجلبة	xxx	ح/ ايرادات السياحة المستجلبة
xxx	ح/ صافى ربح السياحة (ح/أ.خ)		
xxx		xxx	

وهكذا يمكن اعداد حسابات استغلال لباقى أنشطة شركات السياحة والتى أهمها نشاط تذاكر السفر، نشاط الحج والعمرة، نشاط النقل السياحى، نشاط البواخر النيليه على النحو التالى :

أ ـ الجانب المدين لحساب استغلال السياحة

عادة مايتم تحليل مصروفات السياحة الاستيرادية عن طريق كشف يعده محاسب الشركة ويقدم للسيد الفاحص ، وفيما يلى أهم البنود الرئيسية لتلك المصروفات متبوعهبالاسس العامة لفحصها:

١ـمصروفات الفنادق والمراكب النيلية:

وتؤيد جميعها بفواتير وهى مستندات خارجية تعد عن طريق الفنادق ويتعين على الفاحص مراجعة قسائم التبادل المرسلة للفنادق ومطابقتها مع هذه الفواتير مع ملفات العملية السياحية من حيث عدد أفراد الفوج وتاريخ وصوله ورحيله، وعدد الليالى السياحية، فضلاً عن الفحص المستندى والمراجعة الحسابية لصحة اثبات تلك الفواتير فى دفتر يومية الفنادق.

٢ـمصروف النقل عن طريق تذاكر الطيران أو عن طريق الاتوبيسات أو عن طريق السكك الحديدية :

وهى تمثل المصروفات المرتبطة بنقل الافواج السياحية عن طريق الجو (اذا كان النقل الى الأقصر وأسوان ....(ونفس الشئ بالنسبة للسكك الحديدية أو عن طريق الاتوبيسات السياحية (اذا ماكان النقل داخلياً أى من المطار الى الفندق أو من الفندق للمزار السياحى وما الى ذلك)، وبطبيعة الحال ينبغى القيام بالفحص المستندى والحسابى لاوامر حجز التذاكر أو السكك الحديدية أو الاتوبيسات مع الفواتير الخارجية الواردة من شركات الطيران والنقل مع ماهو مسجل بالدفاتر، بالاضافة الى اتباع اسلوب الفحص الفنى الانتقادى عن طريق مطابقة البيانات المسجلة على المستندات السابقة مع بيانات الملف السياحى وايراد العملية كما سبق الاشارة.

٣ـمصروفات المرشدين والوكلاء السياحيين والمصروفات الاخرى

وهى مصروفات تتعلق بالخدمات المؤداه عن طريق المرشدين (سواء تكلفة اليومية الخاصة بهم مع رسوم دخول المتاحف والمزارات وما الى ذلك) أو الخدمات المؤداه عن طريق الوكلاء السياحيين بالاقصر واسوان والغردقة وشرم الشيخ (وهى تتضمن خدمات الارشاد، خدمات النقل والزيارات والمزارات)، ويتم تأدية تلك الخدمات بعد أن تقوم الشركة السياحية باخطار تلك الجهات بمقتضى أوامر تشغيل المرشدين وقسائم التبادل لهؤلاء الوكلاء، ويتم سداد قيمة تلك الخدمات بعد ارسال الفواتير الخارجية أو كشوف المستحقات ، يتعين القيام بالفحص المستندى والمحاسبى والفنى لتلك المصروفات حسب ماتقدم.

ثانياً : الجانب الدائن من حساب استغلال السياحة

ويتمثل فى ايرادات الخدمات السياحية الاستيرادية، وتتمثل فى قيمة مطالبات العملاء نظير الخدمات التى قامت بتأديتها الشركة السياحية حسب التعاقد على البرنامج السياحى المتفق عليه بين الطرفين، ويتعين مراعاة مايلى عند الفحص الضريبى

لتلك الايرادات :

١- المراجعة المستندية لفواتير الايرادات مع مراعاة استيفاء النواحى الشكلية والموضوعية فى اعداد تلك الفواتير، ومطابقة تلك الفواتير مع القيمة المسددة طبقاً لدفتر البنك وأستاذ العملاء.

٢- المراجعة الحسابية لفواتير الايرادات ، مع التحقق من دقة استخدام سعر صرف تحويل العملة الاجنبية ومطابقته للاسعار السائدة ومطابقة ذلك بالمتحصلات من العملاء فى البنك واسعار تحويل تلك المتحصلات مع التحقق من اثبات فروق العملة.

٣- الفحص الفنى الانتقادى لايرادات السياحة عن طريق مقارنتها بتكاليف العمليات السياحية من واقع الملفات السياحية او استاذ العمليات السياحية، ومقارنة النسب المالية المحققة للعملية مع النسب المالية المستهدفة أو المتعارف عليها لمثل هذه المجموعات السياحية طبقاً لبرنامج الرحلة وحسب جنسية العميل، وما اذا كانت هناك ظروف واحوال اثرت على ربحية الملف السياحى.

٤- مقارنة ايرادات السياحه بالاخطارات المقدمة للغير سواء وزارة السياحة أو الادارة العامة للنقد الاجنبى أو عن طريق المطار.

٢/٢/٢ فحص بنود حساب الأرباح والخسائر

إذا كان حساب المتاجرة يظهر أرباح بيع البضاعة عن فترة محاسبية معينة يشار إليها بمجمل الربح ، فإن حساب الأرباح والخسائر يظهر الربح الصافى للمنشأة عن ذات الفترة ، ويهدف مأمور الضرائب إلى التحقق من هذا الربح مع إجراء التعديلات الضريبية لما يقضى به قانون الضرائب لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة .

ويتضمن حساب الأرباح والخسائر فى الجانب الدائن الرصيد المنقول من حساب المتاجرة والممثل لأجمالى الربح يضاف اليه عناصر الأيرادات الأخرى الفرعية أو العرضية التى تحققها المنشأة من مباشرة عمليات لاتدخل فى النشاط الأساسى وكذلك الأرباح الرأسمالية . وعلى المأمور الفاحص أن يتحقق من قيمة كل منها محاسبيا عن طريق المراجعة المستندية مع ما هو مقيد بالدفاتر وكذلك عن طريق إجراء المقارنات اللازمة للتحقق من صحة الأيراد المقيدكمقارنة الخصم المكتسب بأوراق الدفع المسددة قبل مواعيد استحقاقها . كما يشمل حساب الأرباح والخسائر فى جانبه المدين جميع التكاليف التى تنفقها المنشأة - بخلاف ما أدرج فى حساب التشغيل والمتاجرة - وتكون لازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه - مثل قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة والأجور والمرتبات وما فى حكمها والتأمينات الأجتماعية والعمولات والتعويضات والمصاريف القضائية .... الخ .

ومن وجهة النظر الضريبية فإن أى تعديل فى أى من بنود حساب الأرباح والخسائر بجانبية المدين والدائن إنما هى تعديلات تتم وفقًا لنصوص قانون الضرائب ووفقًا لما يجرى عليه العرف المحاسبى ووفقًا لما يسفر عنه الفحص الفعلى والمراجعة المستندية لكل حساب على حدة - وقد تردد كثيراً إصطلاح المحاسبة الضريبية على ما يقوم به مأمور الضرائب من تعديلات فى الربح المحاسبى الذى أظهرته حسابات المنشأة بغية الوصول إلى الربح الضريبى أو الوعاء الضريبى ، ولما كانت المحاسبة المالية

بمبادئها وقواعدها وأسسها هى التى توصل إلى صافى ربح أى منشأة ، ولما كان المشرع الضريبى يهدف إلى تحقيق أهداف أقتصادية أو مالية معينة فإنه يتدخل بنصوص قانونية قاطعة قد تختلف عن قواعد المحاسبة المعروفة ، وبالتالى فإن أى تعديل يتم طبقًا لتلك النصوص لاينشئ علماً جديداً المحاسبة الضريبية ، ولكن يمكن تسمية تلك التعديلات بإصطلاح المعالجة الضريبية سواء بالإضافة أو بالخصم لصافى الربح بهدف التوصل الى صافى الربح الضريبى .

بعبارة أخرى تعتبر إجراءات القياس المحاسبية المقبولة محاسبيًا مقبولة أيضا ضريبيا ما لم يرد نص يمنع مثل هذا الإجراء أو يحدد طريقة بذاتها من هذه الطرق ، لذلك فقد يكون هناك ثلاثة إحتمالات :-

١- أن يكون الربح المحاسبى مساوى للربح الضريبى ، فيما لو كانت جميع المبادئ المحاسبية المقبولة تم قبولها ضريبيًا وتم تطبيقها بدقة فى منشآت الأعمال - وهذا الإحتمال نادر الحدوث من الناحية العملية .

٢-عدم تساوى الربح المحاسبى مع الربح الضريبى ، إذا لم تتبع إجراءات القياس المقبولة محاسبيًا ، أو قد يكون هذا الاختلاف ناتجاً عن عدم القبول ضريبيًا بما هو مقبول محاسبيا ، فيجب تعديل الربح حسب التشريع الضريبى حتى لو كان ذلك يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة وهذا هو المتبع فى الحياة العملية ، حيث يمكن تصنيف عدم التساوى بين الربح المحاسبى والربح الضريبى الى نوعين :-

أ- اختلاف زمنى Periodic difference

ويقصد به أن ما حمل على الربح المحاسبى فتريًا يختلف عما تم قبوله ضريبياً ، مع العلم بأن مجموع المصاريف المعترف بها ضريبيا تساوى ما حمل للربح المحاسبى فى النهاية ، فمن الواضح أن الفرق هنا يرجع لتوقيت حسم المصاريف مثل الاستهلاكات ،

حيث لو اتبعت طريقة القسط الثابت محاسبياً في سنة من السنوات ، بينما طريقة القسط المتناقص هى الطريقة التى كانت متبعة فى السنة السابقة- من ثم فهى الطريقة التى كانت مقبولة ضريبياً ، من ثم يتضح أن ماسيحمل لكل فتره مالية محاسبيا يختلف عما يجب تحميله ضريبياً مؤديا الى وجود أختلاف فى الربحين من سنة إلى أخرى ،إلا أنه فى نهاية عمر الأصل يتضح أن ما حمل على الربح المحاسبى متساوى مع ما حمل على الربح الضريبى والمتمثل فى قيمة الأصل المستهلك .

ب- أختلاف دائم Permenant difference

ويرجع ذلك إلى أن التشريع الضريبى لايقبل حسم بعض المصاريف مثل النفقات التسويقية أو التبرعات أو الإكراميات بمبلغ يزيد عن المعترف به أو ايرادات يجب أضافتها ضريبياً ولكنها لم تضف لأى سبب ، فلوكان النظام الضريبى يمنع الأزدواج الضريبى الداخلى فلابد من حسم الأيردات المضافة والتى سبق دفع ضرائب عنها .

فمثل تلك الفروق تعتبر دائماً ليس لها علاقة بالتجنب أو التهرب الزمنى من الضريبة ، وعليه فإن الربح الضريبى (وعاء الضريبة) يمكن التوصل اليه بإستخدام المعادلة التالية :-

الربح الضريبى = الربح المحاسبى المتوصل اليه حسب إجراءات القياس المحاسبية المستخدمة من قبل معدى القوائم المالية (رقم الربح أو الخسارة من واقع قائمة الدخل)+ جميع الأيرادات المفترض أحتسابها ضريبيا حسب التشريع الضريبى ولكنها لم تؤخذ فى الأعتبار عند الوصل إلى الربح المحاسبى + جميع المصرونات التى خفضت الربح المحاسبى وغير مجاز خصمها ضريبياً لعدم التمشى مع التشريع الضريبى) - جميع الأيردات المفترض عدم إحتسابها ضريبياً حسب التشريع الضريبى ولكنها أحتسبت ضمن الربح المحاسبى فى القوائم المالية + جميع المصروفات الواجب إعتبارها ضريبياً ولكنها لم تخصم قبل الوصول الى الربح المحاسبى) .

٢/٤/٢/١ فحص الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر :-

بصفة عامة يتضمن حساب الأرباح والخسائر بالأضافة الى مجمل الأرباح أو الخسائر الناتج من حساب المتاجرة ، عناصر إيرادات أخرى وتتمثل فى الأرباح الرأسمالية الناشئة عن بيع أى أصل من أصول المنشأة بالإضافة الى الأيردات الفرعية أو العرضية التى يكون مصدرها النشاط أو تتحقق نتيجة النشاط وإن كانت صلتها بالنشاط غير مباشرة وهى بنود تصادف الفاحص عند فحصه للجانب الدائن .

وسوف يتم مناقشة أهم هذه العناصر على سبيل المثال لا الحصر وذلك على النحو التالى :-

أ- بالتحقق من قيمتها محاسبياً عن طريق المراجعة المستندية وتتبع القيد فى الدفاتر والترحيل حتى الأستاذ العام (المراجعة المستندية والدفترية) .

ب- بالتحقق من أن جميع الأيرادات قد سجلت بالكامل فى الدفاتر ، ببحث مصادرها المتنوعة كمقارنة الخصم المكتسب من المشتريات بقيمة المشتريات وإذا كان هناك تغير فى نسبة يبحث عن أسباب ذلك (المراجعة الأنتقادية).

وفيما يلى مناقشة لأبرز بنود الجانب الدائن فى حساب الأرباح والخسائر بخلاف الأيرادات الأجمالية (قيمة حساب التشغيل والمتاجرة والأستغلال) .

٢/٢/٢/١/١ - الأيرادات الفرعية والعارضة :-

١ - أيرادات الأستثمارات

ويقصد بها أيرادات الأستثمارات التى تجريها المنشأة بأختيارها بصفة مؤقتة أو دائمة ، أو تقوم بها تنفيذاً لنصوص قانونية ، ومن أمثلتها ما يلى :-

أ- الأيجارات الدائنة :-

١- الأيجارات الناتجة من تأجير بعض عقارات المنشأة للغير ويتعين على الفاحص مراعاة ما يلى فيما يتعلق بممتلكات المنشأة العقارية المؤجرة للغير:-

أ- أن تكون من ممتلكات المنشأة العقارية (أراضى أو مبانى) كأحد عناصر رأس المال المستثمر فى المنشأة وليست من ثروة الممول أو الشركاء الخاصة .

ب- التحقق من دقة إجراءات القطع للإيجارات الدائنة المستحقة بقيمتها الأجمالية .

جـ- أعمال نص المادة (٢٩) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على النحو التالى:-

- استبعاد ٩٠٪ من أجمالى هذه الأيرادات من الوعاء الخاضع فى حالة ما إذا أدرج إجمالى أيرادات العقارات ضمن أيرادات السنة .

- إضافة ١٠٪ من إجمالى هذه الأيرادات إلى الوعاء الخاضع بمثابة تكاليف الأستثمارات فى حالة ما لم يسبق إدراج تلك الأيرادات ضمن أيرادات السنة .

وفى الحالتين يستبعد ما يكون قد سبق تحميله بالجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر من أية مصروفات مباشرة تتعلق بهذه الأيرادات : كمصاريف الصيانة وأجر البواب وأستهلاك المياه وأنارة للعقار وأستهلاكات المصاعد وصيانتها واستهلاك العقارات المبنية .... الخ .

ب- من صور الإيجارات الدائنة الأخرى

١- تأخير حائط المتجر أو المنشأة للصق الأعلانات نظير أيجار دورى .

٢- تأجير أحدى المحلات التجارية التى تمتلكها المنشأة بالجدك أو منشأة صناعية كورشة أو مصنع بمحتوياته سواء شمل الأيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية .

٣- تأجير الالآت الميكانيكية أو الكهربائية أو الألكترونية التى تملكها المنشأة.

وفى جميع هذه الحالات الثلاثة السابقة لامجال لأعمال المادة (٢٩) بما أنه لم يسبق لخضوع الأيرادات الناتجة منها إلى ضريبة نوعية .

وعلى الفاحص التحقق من أدراج هذه الأيرادات بالكامل دون تخفيض بعد الرجوع إلى عقود الأيجار المتعلقة بها ومقارنتها بالدفاتر مع مراعاة :-

- مدة الأيجار الداخلة فى سنة المحاسبة .

- المراجعة الفنية هامة للتحقق من صحة القيمة الأيجارية بما تتناسب مع الأصل المؤجر، ويلاحظ أن المصروفات المتعلقة بهذه الأصول يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .

ب- أيرادات الأوراق المالية

وهى تلك التى تمتلكها المنشأة وتوجد ضمن أصولها ، ويتعين أضافتها إلى وعاء الضريبة إذا لم يسبق أدراجها بالجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر .

وعلى الفاحص أن يراعى ما يلى :-

١- التحقق من صحة إجراءات القطع لجميع إيرادات الأوراق المالية التى تملكها المنشأة بمراعاة تواريخ أستحقاق كوبونات تلك الأوراق المعلنة ببنوك صرفها

بغض النظر عن تحصيل تلك الكوبونات .

٢- مراعاة تطبيق أحكام المادة ٢٩ على تلك الأيرادات ، بنفس الأسس السابق الأشارة اليها فيما يتعلق بالأيجارات الدائنة .

فتلك الأيرادات تخضع لضرائب أخرى (تخضع أيرادات الأوراق المالية لضريبة مقطوعة بسعر ٣٢٪ ، كما تخضع أيجارات الأراضى الزراعية والعقارات المبينة لضريبة الأطيان أو ضريبة المبانى) ومن ثم فإن أدخال تلك الأيرادات ضمن أيرادات المنشأة يعتبر ازدواج ضريبى . وتقادياً لذلك الوضع نص المشرع على أستبعاد ٩٠٪ من قيمة تلك الأيرادات من مجموع الربح الصافى للمنشأة على أعتبار أن الـ ١٠٪ الباقية تمثل أستردادا لمصروفات تحملتها المنشأة نتيجة لتملكها الأصول التى أنتجت تلك الأيرادات .

٢- التعويضات :

ويقصد بها المبالغ التى تحصل عليها المنشأة من الغير تعويضاً لأضرار لحقت بها ويتعين على الفاحص التمييز بين نوعين من تلك التعويضات هما :-

١- التعويضات والغرامات بالتراضى : تعد ايرادا من تاريخ أستحقاقها بغض النظر عن واقعة التحصيل بأعتبارها ايرادا محققا يخضع للضريبة فى السنة التى أستحق عنها .

٢- التعويضات والغرامات بالتقاضى : وقد أستقررأى المصلحة على أعتبار هذا التعويض أيرادا فى السنة التى صدر الحكم فيها ، أى أنه لا يعتبر أيرادا الا من يوم صدور الحكم بالتعويض وهذه هى الواقعة التى قررت الحق والتى تستوجب معها القيد فى الدفاتر ، ومن ثم يعتبر ربحا مكتسبا ومحققا يخضع للضريبة ولاعبرة بتاريخ تحصيله اذ بصدور الحكم أصبح

التعويض محقق الوجود محدد ، حال الوفاء .

- وفيما يتعلق بالتعويضات والغرامات يتعين على الفاحص التحقق من المعالجة السليمة لنوعيها :-

التعويضات فى القضايا المتصلة بمزاولة النشاط : والتى يحكم بها لصالح أصحاب المنشأة عن أضرار لحقت بالمشروع - يتعين أضافتها بالكامل دون تخفيض إلى وعاء الضريبة .

والغرامات تأخذ حكم التعويضات المتصلة بمباشرة المهنة .

وكامثله على ذلك ما يلى :-

١- تعويضات نظير هلاك أصل من الأصول المتداولة بسبب الغرق أو الحريق أو تلف أو سرقة أو اختلاس البضاعة .

كأن تحصل المنشأة على مبلغ التأمين كتعويض مقابل البضاعة التالفة أو المسروقة وسواء كان هذا التعويض يزيد أو يقل عن قيمتها - فأنه يراعى المعالجة السليمة لهذا التعويض على الوجه التالى :-

بأضافة قيمة التعويض بالكامل إلى وعاء الضريبة - بسبب تحميل حساب المتاجرة بقيمة هذه البضاعة الهالكة بالجانب المدين (ضمن بضاعة أول المدة أو ضمن المشتريات) ومن البديهى الا تتضمن بضاعة الجرد تلك البضاعة الهالكة .

٢- تعويضات فسخ العقود التجارية سواء تمت بالتراضى أو بالتقاضى مثل :-

- خلو الرجل كتعويض تعاقدى نظير التنازل عن عقد أيجار أحدى المحلات أو المخازن التى تشغلها المنشأة أو نتيجة بيع حق الأستمرار فى أستغلال المكان المؤجر.

- التعويض عن الغش التجارى المحكوم به ضد الغير .

- تعويضات الأتحادات المهنة والحرفية على حد سواء .

- التعويضات التعهدية التى تتعلق بنشاط المنشأة .

ويتعين الرجوع الى المستندات الخاصة بها والتأكد من أدراجها بكامل قيمتها بالدفاتر .

٣- غرامات التأخير ونظير تأخير الغير فى التنفيذ أو عدم السداد فى المواعيد المقررة وفقا للشروط المتفق عليها من الطرفان .

- ويتعين الرجوع لعقد الاتفاق .

٤- التعويضات عن هلاك أصل من الأصول الثابتة للمنشأة : يتعين أن يسوى قيمة التعويض فى حساب ذلك الأصل - أى يتعين أضافة صافى قيمة التعويض بعد خصم القيمة الدفترية للأصل منه إلى وعاء الضريبة بأعتباره ربحاً محققاً وتستخرج القيمة الدفترية للأصول فى تاريخ هلاكه من المعادلة التالية :-

(ثمن شراء الأصل + تكاليف الشراء + أية اضافات أو أستبعادات رأسمالية فى تاريخ هلاك الأصل - مجمع الأستهلاك حتى ذلك التاريخ أيضًا) .

فإذا كان التعويض يزيد عن قيمة الألة الدفترية - فيتعين أضافة الفرق إلى وعاء الضريبة حتى ولو لم تكن لازمة أو ضرورية لحسن سير العمل بها .

على أن الخسارة الناتجة عن أعادة تقدير رصيد المنشأة الدائن لدى أحد البنوك لسعر الصرف لا يؤثر على الأرصدة الدفترية للنقدية الموجودة لدى البنك إذ أنها تعتبر خسارة وهمية لم تتحق فعلا ولا يعتد بأية خسارة فعلية الا فى تاريخ تصفية الحساب.

٣- تحصيل ديون معدومة في مدد تجارية سابقة «إيرادات سنوات سابقة»

١- وهى من قبيل الأرباح التجارية المكتسبة ، وعلى الفاحص التحقق من أنها مقيدة بكامل قيمتها المحصلة دون تخفيض اذ أن مصاريف الدعوى والمطالبة بالدين يكون قد تم خصمها ضمن بنود الجانب المدين للحساب ولايصح تكرار الخصم .

- كما يتعين التحقق من صحة ودقة اجراءات القطع لهذه الديون المحصلة خلال سنة الفحص سواء كانت نقداً أم بشيك . فإذا تم تحصيل الدين بشيك يوم ٣/٣١ مثلاً وأودع بحافظة أيداع لدى البنك فى الشهر التالى وكانت السنة المالية للمنشأة تنتهى فى شهر مارس من كل عام فأنه يتعين التحقق من أضافة قيمة الشيك لوعاء الضريبة عن السنة المنتهية فى نهاية مارس حتى ولو كان أعدام الدين قد تم فى سنوات سابقة .

- وعلى الفاحص مراجعة وتتبع الصندوق وكشف حساب البنك فى أوائل السنة التالية فيما يتعلق بالمتحصلات للتحقق من صحة اجراءات القيد بالدفاتر .

٢- فائض بالمخصصات السابق تكوينها أى الرصيد الدائن من المخصصات الزائد عن الحاجة وسوف يتم دراسة ذلك عند فحص المخصصات كأحد حسابات الخصوم بالميزانية .

٤- خصم تعجيل الدفع (الخصم المكتسب)

وهو عبارة عن إيراد تحصل عليه المنشأة تنفيذاً لاتفاقيات تربط بينها وبين الموردين ، يدفع بموجبها هؤلاء الموردون أو يخصمون من حسابهم لديها مبلغاً معادلاً لنسبة مئوية متفق عليها اذا قاموا بالسداد فى غضون مدة معينة (خصم نقدى) أو

إذا بلغت معاملاتها حداً معيناً (خصم كمية) ، ولاشك أن هذه الأيرادات تدخل ضمن الأيرادات الخاضعة للضريبة .

ويتعين على الفاحص مراجعة تواريخ أستحقاق جميع الكمبيالات المستحقة (بحفظة أوراق الدفع) وتواريخ سدادها للتحقق من أدراج الخصم المكتسب بالكامل بالدفاتر فى حالة السداد قبل موعد استحقاقها خلال سنة أو سنوات الفحص .

٥- أيرادات بيع مخلفات الأنتاج والراكد والمواد المستغني عنها:

- كما هو الحال فى المنشآت الصناعية ومنشآت تشغيل المعادن كتصنيع الأداوت المنزلية ، وتصنيع الأثاثات المعدنية، وورش خراطة المعادن ، وغيرها مما يتخلف لديها عن الأنتاج كميات من الرايش بصفة طبيعية أو منتظمة - وفى أغلب الأحيان يكون لها قيمة سوقية أما لاعادة أستخدامها فى منتجات أخرى أو للأستفادة منها فى صناعات صغيرة كصناعة لعب الأطفال وصناعة المسمار ، صناعة طربوش الوابور ، صناعة الكوالين وغيرها .

ويتعين على الفاحص ما يلى :-

١- التأكد من الكميات المتخلفة من الأنتاج ومقارنتها بحجم الأنتاج والنسب المحققة فى السنوات السابقة وبالنسب المتعارف عليها فى ظروف الصناعة .

٢- التحقق من ثمن البيع بالمقارنة مع سعر السوق والقيمة المحصلة فعلا .

٣- التحقق من صحة المعالجة الدفترية لها بالتحقق من أدراجها بالدفاتر بأحدى الطريقتين :-

أ- أما بأدراجها ضمن أيرادات المنشأة فى الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر .

ب- أو بتخفيض تكلفة الأنتاج بقيمتها البيعية .

- أما أيرادات بيع الراكد والمواد المستغنى عنها أو الناتجة من بيع المهمات بالمخازن أو كسر الأخشاب أو المستعمل منها أو منتجات الدرجة الثالثة التى بها أخطاء فنية أو مخلفات المقاولات أو الفوارغ المعدنية والخشبية فى مخلفات المقاولات أو الفوارغ المعدنية والخشبية فى نشاط تجارة الأستيراد إلى غير ذلك .

وعلى الفاحص مناقشة كل حالة ودراسة هذا النشاط عن طريق :

أ- تتبع بطاقة الصنف إذا كانت من موجودات المخزن .

ب- مقارنة سعر البيع بسعر السوق .

جـ- التحقق من أدراج هذه الأيرادات بالكامل دون تخفيض بحساب الأرباح والخسائر وذلك إذا لم يكن قد سبق أدراجها ضمن بند المبيعات بحساب المتاجرة خاصة بالنسبة لمبيعات المنتجات الراكدة .

٦- **الفوائد الدائنة ومنها :-**

- الفوائد المتصلة بمباشرة المهنة : كما هو الحال بالمنشآت التى تمتهن التسليف والشركات العقارية والمنشآت التى تبيع بالتقسيط- فأنها تخضع بالكامل للضريبة فعلاً وسواء كانت مدرجة كبند مستقل بحساب الأرباح والخسائر أو واردة ضمن الأيرادات بحساب المتاجرة أو الأيرادات والمصروفات .

- الفوائد غير المتصلة بمباشرة المهنة : فأنها تخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة كنص المادة (١) وتحجز عند المنبع ويتعين أعمال المادة (٢٩) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على النحو السابق أيضاحه .

٧- أيرادات العمولات أو السمسرة

يمكن التمييز بين نوعين من العمولات الدائنة التى تحصل المنشأة عليها هما :-

١- عمولات متصلة بمباشرة المهنة - كما هو الحال فى العمولات التى يتم الحصول عليها لتصريف منتجات وخدمات الغير ، هذا وتدخل تلك العمولات ضمن الأيرادات الخاضعة للضريبة بأعتبارها ناتجة عن عمليات مرتبطة بمباشرة النشاط .

٢- عمولات غير متصلة بمباشرة المهنة أو النشاط ، كما هو الحال بالنسبة للعمولات العارضة ، وتخضع تلك العمولات للضريبة بالسعر العادى المقرر فى المادة (٩٠) من القانون وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف تطبيقًا لنص المادة (١٨) من القانون .

ويتعين على الفاحص مراعاة ما يلى :-

أ- التحقق مما يستحق للمنشأة خلال سنة أو سنوات الفحص من هذه الايرادات ولو يتم تحصيلها أو قبضها وذلك بمراجعة مستنداتها .

ب- كما يتعين التحقق من قيد كافة العمولات الوارد عنها أخطارات من المأموريات الأخرى .

جـ- التحقق من قيد العمولات بكامل قيمتها قبل خصم الضريبة المستحقة عليها والتى قد تكون أستقطعتها الجهة الدافعة للعمولة والسمسرة من أصل العمولة المستحقة .

د- فى حالة ما اذا كانت العمولة من منشأت أو شركات أو مصانع خارج مصر فعلاوه على مراعاة التحقق من أن ما أدرج بالأيرادات يمثل العمولة المستحقة حتى ولو لم تكن قد حصلت بعد - فيتعين بحث أسباب

استحقاق المنشأة موضوع الفحص لهذه العمولات ، فإن كانت نتيجة بيع بضاعة أمانةلحساب منشأة بالخارج فيجب بحث مدى خضوع هذه المنشأة للضريبة فى مصر ، وبصفة عامة يتعين بحث مدى خضوع دافع العمولة أو السمسرة لأحكام ق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لاخطار المأمورية المختصة عن نشاطه الخاضع .

هـ- مراجعة كشف حساب البنك الخاص بالمنشأة وللشركاء أو الممول الفرد أن أمكن التحقق مما أذا كانت تتضمن عمولات تخص المنشأة ولم تدرج بالدفاتر وأيضا مراجعة كشوف الحساب الجارى الواردة من المنشآت التى تدفع هذه العمولات ، والمراسلات المتبادلة فى هذا الخصوص قد تكشف عن عمولات دائنة لم ترد بالدفاتر .

- كما يتعين مراجعة عقود الأتفاق أو عقود السمسرة أن وجدت للتحقق من قيد العمولات بالكامل .

٨- الأرباح التى تحققها الفروع بالخارج :-

أن الأرباح التى تحققها الفروع بالخارج تخضع للضريبة بمصر مالم تكن هذه الفروع متخذه شكل المنشأة المستقلة كنص المادة ١٤ فقرة (٢) من القانون ، كان تتخذ هذه الفروع شكل وكالات أو فروع أو مكاتب تمثيل تابعة للمركز الرئيسى فى مصر ولم ترقى إلى درجة المنشأة المستقلة بالخارج ، ومن سمات عدم الأستقلال .

أ- عدم أكتمال حلقة النشاط المنتج للربح فى الخارج ، ولا يكفى بأن تكون حسابات تلك الفروع مندمجة مع حسابات المركز الرئيسى فى مصر ، ومعنى عدم أكتمال حلقة النشاط هو فقدان أحدى العمليات المنتجة للربح كعملية التصنيع أو الشراء ثم البيع ، كأن يقوم الفرع بالخارج بتسويق منتجات ينتجها المركز الرئيسى فى مصر .

ب- أن يتم التعامل بأسم المركز الرئيسى ولحسابه - لابصفه هذه الفروع منشآت مستقلة - فى مقابل أجور ومرتبات للموظفين وعمولة عادية للوكلاء بالعمولة . وكل ما ينشأ من حقوق وألتزامات نحو الغير فى الخارج فيصب فى ذمة المركز الرئيسى (الموكل) .

ج- حالة إذا ما أشترت المنشأة بضاعة ما من الخارج بقصد بيعها فى مصر ، ولكن لسبب خارج أرادتها لم تتمكن من نقلها الأمر الذى دعى إلى أعادة بيعها فى الخارج .

وعلى الفاحص التحقق من أضافة ما تجنيه منشآت المركز الرئيسى فى مصر من أرباح فى الخارج عن طريق فروعها غير المستقلة ووكلائها بالعمولة ومكاتب التمثيل بالخارج إلى وعاء الضريبة متى توافرت فى هذه الفروع سمات عدم الاستقلال - على أن يسمح بخصم الضرائب التى يثبت دفعها فعلا عن هذه الأرباح فى الخارج ، أى ما قامت هذه الفروع بأدائه من ضريبة فى الخارج على كامل أرباحها .

٢/٢/٢/١/٢ - أرباح العمليات الرأسمالية :-

يتعين على الفاحص التحقق من صحة هذه الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الثابتة للمنشأة سواء أثناء حياتها أو عند انقضائها وذلك بفحص حساب أرباح العمليات الرأسمالية أن وجدت وفحص جميع الأصول المستبعدة مع التحقق من نتيجة الأستبعاد سواء كان بالبيع أو التخريد للتحقق من قيد كافة الأرباح الناتجة عنها بالدفاتر .

- مراجعة مستندات البيع من فواتير وعقود وغيرها من أوراق ملف بيع الأصول ومقارنته بدفتر الصندوق إذا تم البيع نقداً أو بكشف حساب الأصول البنك اذا كان بشيك ومقارنة سعر البيع بتكلفة الأصل المباع (ببطاقة أو حساب الأصل) فى تاريخ البيع أو تتبع تكلفته من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع

على الوجه التالى :-

- يحدد ثمن الشراء الأساسى : وفقا لفاتورة ومستندات الشراء .
- يضاف تكاليف الشراء الأخرى كمصروفات التركيبات والنقل والتسجيل بالنسبة للعقارات .
- كما يضاف أية أضافات رأسمالية : بموجب مستنداتها الداخلية والخارجية كأضافة طابق جديد .
- وتخصم أية أستبعادات للأصل حتى تاريخ البيع .
- كما يخصم أقساط أستهلاك الأصل حتى تاريخ البيع .
- والناتج هوالقيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع ، ويخصم هذه القيمة من ثمن البيع يتم الوصول إلى الأرباح أو الخسائر الرأسمالية .

حالة وجود تغيير أو تعديل في هيكل الملكية :

حيث قد ترتبط تلك الحالة بعملية أعادة التقدير نتيجة لحدوث هذا التعديل بمعنى أخر قد يترتب على تلك الحالة حصول صاحب المنشأة الفردية أو أحد الشركاء على أرباح نتيجة عملية أعادة التقدير .

حيث فى حالة أنضمام شريك جديد فى الشركة ، فان ما يخضع للضريبة هو ما يحصل عليه الشركاء القدامى من ربح أعادة التقدير من الشريك المنضم فقط .

أما فى حالة أقتران تلك العملية بأنفصال شريك فأن ما يخضع للضريبة هوما يعود على الشريك المنفصل من ربح أعادة التقدير فقط .

بعبارة أخرى ترى مصلحة الضرائب أن أرباح أعادة التقدير الناتجة من دخول أو خروج شريك يخضع للضريبة حيث أن الأمر بصدد تغيير قانونى فى شكل المنشأة ،

ويتفق المؤلف مع البعض فى عدم خضوع ذلك الربح للضريبة فى هذا الموقف لأن الأمر بصدد حالة تنازل ، هذا ولم يتناول المشرع الضريبى النص صراحة على سريان الضريبة فى حالة التنازل بل نص فقط على البيع أو التعويض مقابل الهلاك و الإستيلاء [(١)]

حالة و جود تعديل فى هيكل الملكية نتيجة أنضمام أبن الشريك المتضامن الوصى بالشركة - كما أن الشركاء بالشركة هم أفراد أسرة و احدة .

و يرى المؤلف أن ليس هناك أى حق للأدارة الضريبية فى تقدير أية أرباح رأسمالية فى مثل هذه الحالة ، و يؤيد صدق ذلك الرأى ما يلى :-

أ - قرار لجنة الطعن الصادر بتاريخ ١٩٨٦/١/٢٦ و الذى قضى بما يلى:[(٢)]

" رأت اللجنة بالنسبة للربح الرأسمالى الناتج من دخول شريك طبقا لما قدرته المأمورية بنحو ١٠٠٠٠ جنيه ، أنه يتعين الغائه ، حيث أن الشريك المنضم للشركة كشريك موصى هو ابن الشريك المتضامن الوحيد فى الشركة ، و ليس الهدف من تعديل الشركة الا رفع رأس مال الشركة للإستفادة من مهام معينة أمام وزارة السياحة.

٢ -قرار السيد الخبير المقدم الى محكمة جنوب القاهرةالإبتدائية بتاريخ ١٩٩٠/٨/٧ و الذى قضى بما يلى :- [(٣)]

---

(١) ينظر على سبيل المثال :-

د . عبد القادر حلمى ، المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ١٠٦.

(٢) قرار لجنة الطعن رقم ٤٦٢ لسنة ١٩٨٥ ، دائرة (٢٤) الصادر بشأن النزاع بين شركاء شركة زينت للسياحة و ضرائب النقل بالقاهرة .

(٣) تقرير السيد الخبير المقدم الى محكمة جنوب القاهرة الأبتدائية فى الطعن رقم ٢٤٨ لسنة ١٩٨٨ المرفوع من شركاء شركة نعواس للسياحة ضد مصلحة الضرائب .

" يعترض الطاعنون بشأن الربح الرأسمالى بمقولة أن المأمورية أتجهت - وسايرتها لجنة الطعن - اتجاها خاطئا حيث قامت بتقدير أرباح رأسمالية بين الأصول و الفروع ، فى حين أن تعليمات المصلحة تقضى بعدم احتساب تلك الأرباح فيما بين الأصول و الفروع و هو ما طبقته نفس المأمورية فى حالات أخرى سابقة - و أن تمسك الشريك بأثبات أنضمامه الى الشركة أمام المأمورية أنما يرجع إلى القانون الذى ألزم بهذا الإخطار .

و قد قامت المأمورية بتقدير ربح رأسمالى بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه ناتج عن دخول شريك متضامن لأن المنشأة تقع فى منطقة تجارية هامة و قد أيدت لجنة الطعن المأمورية فى ذلك و أستندت الى أن الشريك قد أنضم الي الشركة مقابل تنازل الشركاء عن نسبة حقوقهم المادية و المعنوية تمثل ٣٠,٦٪ من رأس المال مما يدل على أن قيمة حصة الشريك تؤثر علي الشركة ، و أنه من غير المنطقى أن يتمسك الشريك بانضمامه للشركة أمام المأمورية ثم يعود الطاعنين ليطالبوا بأستبعاد التصرف لصلة القرابة.

و بفحص ذلك الإعتراض تبين أن الشريك المنضم للشركة هو نجل الشريك المتضامن و أن الشريكة الأخري زوجة الشريك المتضامن و حيث أن تنازل الأب الشريك لأبنه عن نسبه من حقوق المادية و المعنوية و يعتبر تنازل بين الأصول و الفروع و لا يتصور معه تقاضى أرباح رأسمالية للمانع الأدبى و صلة القربى بناء عليه يتم الغاء الربح الرأسمالي.

- مدي خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن البيع أو التنازل عن الشقة المفروشة للضريبة .

ثار خلاف في الرأى حول مدى خضوع تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن البيع أو التنازل عن الشقة المفروشة للضريبة على الأرباح التجارية ، و باستطلاع رأى ادارة الفتوى لوزارة المالية و الأقتصاد بمجلس الدولة أفادت بكتابتها ١٨٠٨ بتاريخ

١٩٨٩/١٢/٢٥ (ملف رقم ١٨٤٦/١/٤) بما يلى :-

بالنسبة لحالة بيع شقة سكنية مفروشة رأى ادارة الفتوى فى مدى خضوع بيع ممول لشقة سكنية مفروشة للضريبة علي الأرباح التجارية و الصناعية وفقا للمادة (٢٣) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، بأن المادة (١٩) من هذ القانون قد قضت صراحة بما لا يدع مجالا للشك باخضاع إجمالى قيمة التصرف فى العقار أو الأرض أو الوحدات السكنية - و هذا التصرف ينصرف اليه البيع يخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية بواقع نسبة ٥٪ من هذه القيمة ، و هذا الحكم حكم خاص ببيع العقار أو أجزء منه و من ثم فإنه لا مجال لأعمال حكم المادة (١٧) المشار اليها التى تقضى بخضوع بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية سواء اعتبر من الأصول الرأسمالية للمهن و المنشآت ام لم تعتبر كذلك باعتبار أن النص الخاص بقيد العام إذ يعتبر حكم المادة (١٩) حكما ينظم خضوع بيع الوحدات السكنية لهذه الضريبة .

بالنسبة لحالات التنازل عن الشقة المفروشة الى المالك أو الى الغير : فقد رأت ادارة الفتوى فى مدى خضوع الحالات السابقة للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية وفقا للمادة (٢٠) المشار اليها ، أن المادة (٢٠) يقتصر حكمها على خضوع الأرباح الناتجة عن بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن و المنشآت على النحو الوار بها فى حين أن المادة (٢٠) من القانون المذكور قد قررت سريان الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية على الأرباح الناتجة من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو وحدة سكنية أو جزء منها سوا كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أوصناعي أو أى نشاط أخر يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، و بالتالى فأن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لتأجير الشقق المفروشة هى القيمة الإيجارية الناتجة عن هذا التأجير باعتبار أنها تعبر عما حققه الممول من دخل نتيجة تأجيره للشقة

المفروشة و تكون هذه القيمة فى ذات الوقت هى الوعاء الضريبى الذى يتم محاسبة الممول وفقا له و من ثم لا مجال لأعمال حكم الماة (٢٠) فى هذا المجال على واقعتى الإنهاء و التنازل عن عقد ايجار الوحدة السكنية .

و اضافت بأن نصوص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد خلت من سريان الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية من نص خضوع واقعة إنهاء الممول لعقد إيجار شقة مفروشة أو تنازل عن عقد الأيجار الى الغير (الإيجار الى الغير أو الإيجار من الباطن) الذى يتم بموافقة المالك و من ثم فان هاتين الواقعتين لا يخضعان لهذه الضريبة استنادا الى القاعدة الأصلية التى قررها دستور سنة ١٩٧١ التى تقضى بأن فرض الضريبة يكون وفقا لأحكام القانون .

و على ذلك فقد انتهى رأى ادارة الفتوى الى عدم خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التنازل عن الشقة المفروشة الى المالك أو الى الغير للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية وفقا للمادة (١٧) السابق الإشارة اليها .

و قد وافقت المصلحة على فتوى مجلس الدولة سالفة الذكر.

حالات خاصة :

(أ) الأرباح الناتجة من بيع الأوراق المالية اذا ما كانت أصلا من أصول المنشأة، تراجع فاتورة البيع الواردة من سمسار بيع الأوراق المالية أو اشعارات البنك الذى تولى بيعها مع التحقق من الكمية و القيمة .

(ب) الأرباح الناتجة من بيع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت تلك المنشأة موضوع البيع كانت تعمل أو متوقفة عن العمل وقت البيع : بمراجعة مستندات البيع و مقارنتها بالتكلفة الدفترية مع أخذ أسعار حالات المثل فى الأعتبار .

(جـ) أرباح إعاة التقدير فى حالات البيع أو التصفية أو عند دخول أو خروج شريك ، ففى كل هذه الحالات تعتبر هذه الأرباح من الأرباح الرأسماليةالتى يجب اضافتها لوعاء الضريبة . أما أرباح إعادة التقدير التى لا يصاحبها بيع أو تصفية أو دخول أو خروج شريك فلا يعد من الأرباح الرأسمالية.

(د) هناك تصرفات مماثلة للبيع و أن لم تكن قانونا كذلك كإعاة تقييم بعض أو كل أصول المنشأة لتقديمها كحصة عينية فى منشأة أخرى و عليه فأن الأرباح المحققةمن عملية إعادة التقييم (الفرق بين القيمة الدفترية و قيمة الحصة المشتراة) تخضع للضريبة و يتعين اضافته للوعاء و ذلك ما لم تكن هذه الأرباح ناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص عند إندماجها فى شركة مساهمة و ذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم لمدة خمس سنوات و ذلك كحكم المادة (٢٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المستبدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(هـ) الأرباح التى قد تتحقق نتيجة تصنيع أو انشاء أو تنفيذ أصل ثابت جديد بدلا من شرائه أو اسناده للغير لأنشائه أو تنفيذه - لا تعد - من قبيل الأرباح الرأسمالية التى أمكن توفيرها لأنه ليس لها صفة الربح اذ لا يجوز أن تربح المنشأة من نفسها .

(و) حالة بيع أو تنازل عن شهرة المحل و العناصر المجتمعة لها مثل الأسم التجارى ، و العلامة التجارية غير ذلك .

و كل ما يحصل عليه الممول من جراء ذلك يعتبر ربحا خاضعا للضريبة - اذا لم يكن للشهرة رصيد بالدفاتر و لم تظهر ضمن أصول المنشأة أى لم يسبق شرائها و تم إستهلاكها بالكامل دفتريا .

أما إذا كانت لشهرة المحل رصيد بالميزانية - فما يخضع للضريبة و يرد الى وعاء الضريبة هو فقط قيمة الفرق بين ثمن البيع و القيمة الدفترية لها.

٢/١٢/١٢/١/٣ - أرباح فروق العملة وتقييم أرصدة العملات الأجنبية :-

يثير التعامل بالعملة الأجنبية مشاكل محاسبية عند القيد أو التقييم بالنسبة للعمليات والأرصدة النقدية وخصوصا فى حالة إختلاف أسعار الصرف وعدم استقرارها ، يمكن أبراز ذلك على النحو التالى :- (١)

١- تقييم العمليات التي تتم بعملة أجنبية :

وقدأثيرت عدة خلافات بين المصلحة والمولين على أساس أن العمل قد جرى فى بعض المأموريات بشأن حساب قيمة العملة المدفوعة لحساب العمليات الخاصة بالاستيراد بدون تحويل عمله على أساس قيمتها المحتسبة بالسعر التشجيعى طبقا لاسعار العملات من السوق غير الرسمى للعملة ومن ثم فأن السعر المحدد لنشرة البنك المركزى يكون غير واقعى ، وحيث أن الضريبة تفرض أساسا على الأرباح الحقيقية ، ومن ثم فقد تزايدت الدعوة بضرورة مراعاة مأموريات الضرائب عند محاسبتها للممولين حساب قيمة العملة الأجنبية على أساس السعر الواقعى وقت الحصول على العملة .

وفى هذا الخصوص أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية بشأن حساب العملة فى تمويل الاستيراد بدون تحويل عمله . (٢)

---

(١) د . حسن محمد حسين أبو زيد ، دراسات فى التحاسب الضريبى ، مكتبة الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، ص ١٣٦ - ١٣٨ .

(٢) ينظر التعليمات التفسيرية رقم (٢) للفحص سنة ١٩٨٠ مصلحة الضرائب والتى قضت بما يلى:

بأنه يجب على المأموريات حساب القيمة الحقيقية للعملة التى يتم بها تمويل استيراد =

غير أن ذات مأموريات الضرائب قامت ابتداء من يوليو ١٩٨٧ ، بمحاسبة الممولين طبقا للأسعار المنشورة بالبنك المركزى تطبيقا لاسعار الصرف الموحدة وبغض النظر عما تحمله الممولين بالفعل نظير الحصول على تلك العملات من السوق غير الرسمى (أو السوق السوداء كما يطلق عليها) .

٢- ترجمة وتقييم العملة الاجنبية :

يقصد بترجمة العملة أن تعبر المنشأة بواسطة العملة التى تعد بها تقاريرها عندتقيم جميع الاصول والالتزامات والايردات والمصروفات التى تمت بعملة أجنبية والتى نتجت عن عمليات تمت بعملة اجنبية [١] .

وتعتبر عمليات الاستيراد والتصدير سواء للبضائع أو الخامات هى أكثر العمليات التى تتم بعملات أجنبية .

وهنا توجد طريقتين للمحاسبة عن أثر التغير فى المعدل [٢] .

أ- اعتبار عمليتى اجراء العملية وسدادها عملية واحدة :

= المشتريات طبقًا لما يتكشف لدى المأموريات من فحص دفاتر المنشأة وتطور أسعار العملة خارج نطاق السعر التشجيعى ولايجوز اهدار دفاتر المنشأة بحجة اثباتها لاسعار تغاير السعر التشجيعى المعلن بنشره البنك المركزى طالما كان الاستيراد قد تم بغير طريق السعر التشجيعى .

(١) F.A.S.B., Statement of Financial Accounting Standards NO. 8 Accounting for the translation of Forign Currency Transactions and foreign Currency Finacial Statement Financial Accounting Standards , 1978, PP. 777-778 .

(٢)لمزيد من التفصيل حول مزايا وعيوب كل من الطريقتين ينظر ويراجع د . نجيبه محمود نمر ، ترجمة العمليات التى تتم بعملة اجنبية والقوائم المالية الاجنبية فى المحاسبة الدولية لاغراض التقرير ، بحث منشور فى مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٢٤ - ٢٢٩ .

وتقوم وجهة النظر هذه على أن اجراء العملية وسدادها تعتبر عملية واحدة ولذلك فان الفرق الناتج عن تحويل العملة فى تاريخ سداد العملية يستخدم فى تعديل قيمة البضاعة أو خدمات السياحة .

ب- اعتبار عمليتي اجراء العملية وسدادها عمليتين منفصلتين :-

تقوم تلك الطريقة على أساس أن العملية الأولى هى شراء أو بيع البضائع أو الخدمات والعملية الثانية هى سداد المدفوعات أو استلام المقبوضات التى نشأت عن العملية الأولى ومعنى ذلك عند حدوث مكاسب أو خسائر عند انتهاء تلك العمليات التى تمت بعملات اجنبية يجب أن تحتسب تلك الخسائر والأرباح بمفردها بعيدا عن المخزون أو تكلفة المبيعات . فالفرق الناتج عن التغير فى معدل التبادل بين تاريخ اجراء العملية وتاريخ انهاؤها له طبيعة مالية وهو أرباح أو خسائر محققة ناتجة عن تحويل عملة ويعترف بها عادة وترحل لحساب الارباح والخسائر .

ولا شك فإن تلك الأرباح والخسائر الناجمة عن تحويل العملة تخضع للضريبة ، ولكن يثور التساؤل فيما لو قامت الشركة بإعداد قوائم مالية قبل تاريخ السداد وكان معدل تغيير العملة فى تاريخ القوائم يختلف عن المعدل فى تاريخ إجراء العملية ، فهل يجب إجراء تعديل فى ارصدة الدائنين أو المدنين أو الموجودات بعملة أجنبية فى تاريخ إعداد تلك القوائم وما أثر ذلك من الناحية الضريبية ! بعبارة أخرى كيف يتم تحديد وتسجيل ومعالجة فروق أسعار الصرف ، يمكن تناول ومعالجة تلك المشكلة على النحو التالى : - (١)

---

(١) ينظر ويراجع :

قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٤١٧ لسنة ٨٦ بخصوص تحديد وتسجيل ومعالجة

في حالة شراء أصول ثابتة بالأجل :

يتم تعديل المكون الأجنبى الذى تتضمنه الإلتزامات طويلة الأجل القائم فى (١٩٨٥/٧/١) وما ينشأ منها بعد هذا التاريخ مع ما يقابلها من الأصول الثابتة التى استخدمت هذه الألتزامات فى تمويلها على أساس سعر الصرف المعلن للعملة متضمنا العلاوة فى التاريخ المشاراليها طبقا لقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم (١٦٨) لسنة ١٩٨٥ والقرارات الوزارية التى قد تصدر معدلة له وكذا كافة أعباء تدبير العملة وعلى أن يفرد لمقابلة التعديل فى قيمة الحساب الأجنبى المذكور حساب خاص يلحق بكل أصل ثابت تحت أسم (تعديل تكلفة المكون الأجنبى)- برقم تال لحساب التكاليف الأخرى للأصول المستوردة ويتم أهلاك المبلغ المحمل على هذا الحساب على مدى باقى العمر الإنتاجى لهذا الأصل الثابت ويتم تصويب ما يكون قد جرى من تسويات على خلاف ما تقدم .

٢ - فى حالة شراء مستلزمات سلعية بقروض طويلة الأجل :

يتم تعديل المكون الأجنبى الذى تتضمنه الألتزامات طويلة الأجل القائمة فى ١٩٨٥/٧/١ وما ينشأ عنها بعد هذا التاريخ مع مايقابها من المخزون من المستلزمات السلعية التى استخدمت هذه الألتزامات فى تمويلها على أساس سعر الصرف المعلن للعملة متضمنا العلاوة طبقا لقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٦٨ لسنة ١٩٨٥ والقرارات الوزارية التى قد تصدر معدلة له وكذا كافة أعباء تدبير العملة مع تسوية نصيب الجزء المستخدم من المخزون من تكلفة تعديل تكلفة المكون الأجنبى المشار اليه على حساب مصروفات سنوات سابقة وتعالج البضائع بغرض البيع على نفس أسس معالجة المستلزمات السلعية .

٣ - بالنسبة للأرصدة بالعملات الأجنبية التى تتضمنها الأصول والخصوم الأخرى:

مع مراعاة ما تنص به القرارات الخاصة بالأصول الثابتة والمستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع يتم إعادة تسجيل الأرصدة من العملات الأجنبية التى تتضمها الأصول والخصوم الأخرى فى تاريخ إعداد الميزانية على أساس سعر الصرف المعلن للعملة مضافا اليه العلاوة فى هذا التاريخ طبقا لقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٦٨ لسنة ١٩٨٥ ، والقرارات الوزارية التى قد تصدر معدلة له .

(أ) يفتح حساب باسم « موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية » ضمن حساب الأرصدة الدائنة الأخرى (حـ / ٢٧٣) ترحل اليه الفروق الدائنة والمدينة الناتجة عن إعادة تسجيل الأرصدة من العملات الأجنبية وفى نهاية السنة المالية واذا كان رصيد الحساب المذكور دائنا يظهر بمسماه ضمن حساب الأرصدة الدائنة الأخرى ، أما اذا كان الرصيد مدينا فيقفل فى حسابات العمليات الجارية ضمن حساب تحويلات جارية تخصيصية (حـ/ ٢٦) .

(ب) يضم حساب اعانات للغير (حـ/٣٦٢) الى حساب تبرعات (حـ/٣٦١) بإسم تبرعات وإعانات للغير (حـ/٣٦١) وتعدل تسمية الحساب رقم (٣٦٢) الى تقلبات أسعار العملات الأجنبية يحمل بالرصيد المدين لحساب: « موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية » .

٣- المعاملة الضريبية للفروق الناتجة من إعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم المتداولة بالعملات الأجنبية :

تعتبر تلك الفروق الناتجة عن إعادة التقييم فروق دفترية للأصول والخصوم المتداولة وليست أرباحا حقيقية وهى لاتخرج عن كونها قيودا دفترية تم إجراؤها ، وقد حدد القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الايرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على سبيل الحصر وليس من بينها إعادة التقييم الدفترى لاصول وخصوم المنشأة لذلك فإن هذه الفروق لا تخضع للضريبة طالما لم يتم التصرف فيها والاستفادة

منها .

هذا ما انتهت اليه رأى مصلحة الضرائب وتعليماتها التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٩٠ الى عدم خضوع تلك الفروق للضريبة استنادا الى قواعد المحاسبة وأحكام قانون الضرائب على الدخل وما استقر عليه الفقه والقضاء من أن ، الزيادة غير المحققة وكذلك النقص غير المحقق فى قيمة الأصول والخصوم المتداولة لا تخضع للضريبة .

(٣/٢/٢/٢) فحص الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

يتعين على الفاحص الضريبى مراعاة عدة شروط يجب توافرها فى التكاليف واجبة الخصم (وهى المصروفات العمومية والأدارية) على النحو التالى :-

١- أن يكون المصروفات لإزما لإنتاج الربح مثل الأيجار ومرتبات العاملين ... وليس أستعمالا له ، مثل مصروفات استخراج رخصة القيادة لصاحب المنشأة.

٢- أن يكون المصروف مرتبط بالسنة الضريبية ، حيث يتم اعتماد المصروف المتعلق بسنة المحاسبة وأستبعاد ما يخص السنوات السابقة أو اللاحقة تطبيقا لقاعدة الأستحقاق المحاسبة .

٣- أن يكون المصروف حقيقى ومحدد وليس تقديرى ، حيث يخرج عن نطاق التكاليف المصروفات المحتملة الوقوع مستقبلا ، ومن أمثلة ذلك الاحتياطات أو المخصصات التى يتم تكوينها لتدعيم المركز المالى للمنشأة أو لمقابلة خسائر محتملة الوقوع مستقبلا .

٤- أن يكون المصروف مؤيدا بالمستندات المناسبة . حيث تعتمد المصروفات المؤيدة بمستندات خارجية (مثل العقود أو الأيصالات والفوائد) أو

المصروفات المؤيدة لمستندات داخلية التى من صنع المنشأة فيتعين التحقق من عدم صوريتها وعدم المغالاة منها ومدى مناسبتها بالمقارنة بما حصلت عليه المنشأة من استفادة مقابلها .

ويجب الاشارة الى التعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٧ الخاصة بالمصروفات المؤيدة بمستندات داخلية ، وحيث وجهت النظر الى جميع المأموريات بمراعاة عدم أستبعاد نسب جزافية من المصروفات ، وانما يكون الاستبعاد على أساس نسبة المصروفات غير الحقيقية أو غير المناسبة للنشاط منسوب الى المصروفات الكلية فى الشهور المتخذه عينة للفحص .

٥- أن تكون المصروفات من قبيل النفقات الأيرادية وليست الرأسمالية ، حيث يتم اعتماد المصروفات الأيرادية فقط (والتى تنفق بقصد المحافظة على الأصول مثل مصروفات الأصلاح والصيانة) ، بينما يتم استهلاك المصروفات الرأسمالية (والتى تنفق بغرض زيادة الطاقة الأنتاجية لبعض الأصول الجديدة مثل مصروفات وتكاليف شراء أصل جديد) .

٦- الأيكون ضمن المصروفات ما يتعلق بضريبة نوعية أخرى بخلاف الضريبة الموحدة على الأرباح التجارية والصناعية ، مثال ذلك المصروفات المباشرة المرتبطة بالأيرادات التى تطبق عليها المادة (٢٩) من القانون ١٧٨ لسنة ١٩٩٣ والخاصة بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة وذلك عملاً بمبدأ أستقلال الضرائب النوعية أيرادا أو مصروفا .

وقد نصت المادة (٢٧) من القانون على مبدأ خصم جميع التكاليف ، وقد أوردت أنواعا معينة من التكاليف مع مراعاة أن تلك الأنواع قد وردت على سبيل المثال وليس الحصر ، وفيما يلى ابرز أنواع التكاليف التى يمكن خصمها من الربح الأجمالى :- (١)

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة المباشرة على أرباح منشآت الاعمال ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٣ .

١ - ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة

فقد نص البند الاول من المادة (٢٧) من القانون على خصم جميع التكاليف وعلى الاخص قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة وفى الحالة الاولى تكون العبرة بالايجار الذى اتخذ اساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فاذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على ايجار المثل (١)

ويقصد بالعقارات هنا جميع الأماكن التى تزاول فيها المنشأة نشاطها كالمعارض والمخازن والجراجات والمصانع ومبانى الأدارة .. وقد حرص المشرع - حين أعتبار إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة بمعرفتها - على تحقيق العدالة الضريبية بين الممول الذى يملك العقار الذى يشغله لممارسة نشاط والممول الذى يستأجر العقار الذى يستخدمه .

أى أن الفحص الضريبى تقتضى التفرقة بين حالتين من الأيجار هما :-

أ- أيجار ما يتعلق بالمنشأت التي تستأجرها من الغير .

- وعلى الفاحص التحقق من عقود الايجار إذا ما حدث تغير فى القيمة عن السنة السابقة مع استبعاد ما لايخص سنة المحاسبة من مقدمات أو ما يخص فروع أو مخازن أنتهت عقود أيجارها لأى سبب كان وأضافة المستحقات لهذه القيمة .

- إذا كانت المنشأة تؤجره جزءاً من العقار المؤجر من الغير - يتعين اعتماد إيجار الجزء المشغول بمكاتب المنشأة ، وملحقاتها دون الجزء المؤجر ، وذلك

---

(١) ويكون تحديد القيمة الايجارية للعقارات المبنية خارج كردون المدينة بواقع ٦.٠٤٪ من ثمن الارض والمبانى قبل الاستهلاك .

على أساس المساحة أو عدد الغرف أو على أى أساس يراه الفاحص عادلاً فى تحديد إيجار الجزء المشغول .

مثال :

عند فحص بند الأيجار لمنشأة ما تبين أنها تستأجر عقاراً من شركة الشرق للتأمين كمقر للأدارة وقد بلغ الأيجار الشهرى لهذا العقار طبقًا للعقد ٥٠٠ جنيه شهريًا .

- وتبين من الفحص أن المنشأة تشغل عدد ٣ أدوار فقط من العقار المذكور والذى يبلغ عدد أربعة ، بينما تقوم بتأجير الدور الرابع من الباطن لأحد المحامين نظير إيجار شهرى قدرة ١٥٠ جنيه .
- فإذا كانت المنشأة قد أدرجت ضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر قيمة الأيجار بالكامل وقدره ٦٠٠٠ جنيه .. فكيف يتم معالجة هذا البند ضريبيًا .

الحل :

نظراً لأن الأيجار المستحق عن العقار فى السنة هو ٦٠٠٠ جنيه بالفعل فيتم أعتماده ضمن التكاليف على أن يدرج ضمن الأيرادات بالجانب الدائن من الأرباح والخسائر مبلغ ١٨٠٠ جنيه وهو عبارة عن الأيراد من تأجير الدور الرابع بالعقار (١٥٠ جنيه ×١٢ شهر) .

- يراعى ألا يتضمن الأيجار - أى مصروف رأسمالى كخلو الرجل الذى يعتبر من مصاريف التأسيس حكمها من حيث الأستهلاك ومدته .

كما يراعى ألا يتضمن هذا البند أيجار السكن الخاص أو أيجار مسكن المصيف للمول وكل الأيجارات التى لاتمت بصفة بمباشرة النشاط موضوع المحاسبة .

- يتم فحص بند الأيجارات كاملاً - فقد يكشف الفحص عن فروع لنشاط لم تتضمنه الدفاتر .

٢- ايجار العقارات التي تشغلها المنشأة والمملوكة لها والعوائد الخاصة بها :-

فى حالة امتلاك المنشأة للعقار مقر مزاولة النشاط - ففى هذه الحالة يكون من حقها أن يعتمد لها ضمن التكاليف إيجاراً لهذا العقار ، ويكون العبرة فى تحديده بالأيجار الذى أتخذ أساسا لربط الضريبة على العقار أو أن يخصم له أيجار المثل فى حالة عدم تحديد هذه القيمة على أن يكون خاصة بسنة المحاسبة فقط . وعن الجزء المشغول بمكاتب المنشأة فقط دون الجزء المؤجر للغير ، كما يخصم أيضا ضمن التكاليف العوائد السنوية المستحقة عن هذا العقار .

وتجدر الأشارة إلى أن المعالجة الضريبية السليمة للقيمة الأيجارية للعقارات التى تشغلها المنشأة تقتضى عدم أدراج تلك القيمة ضمن المصروفات بالدفاتر ، وأنما تخصم من الربح النهائى عند أعداد الأقرار الضريبى .

٢- الأستهلاكات الحقيقية الأدارية

حيث ينص البند الثانى من المادة (٢٧) من القانون على خصم الأستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقًا للعرف وطبيعة عمل صناعة أو تجارة أو عمل .

وقد سبق مناقشة موضوع الأستهلاكات عند فحص بنود حساب التشغيل . وما يسرى على الأستهلاكات الصناعية يسرى أيضاعلى الأستهلاكات الأدارية وفيما يلى مناقشة موجزة عن أهم الأستهلاكات الإدارية التى يتضمنها حساب الأرباح والخسائر.

١– استهلاك شهرة المحل :–

تتضمن حقوق الأختراع والعلامات التجارية والحق فى أيجار المحل وسوق البضاعة غير ذلك من العناصر التى تعمل على خفض التكاليف أو تحقيق أرباح تفوق العادية للمنشأة .

ويجوز استهلاكها فى حالة شرائها أى فى حالة الحصول عليها بمقابل مدفوع لأنها تعد بذلك جزءاً من أصول المنشأة القابلة للأستهلاك .

٢– استهلاك خلو الرجل :

وهى القيمة التى تدفعها المنشأة للمالك نظير تأجير مقر المنشأة مثلا – وخلو الرجل لايعد بكاملة تكليف على أرباح سنة الصرف وهو بمثابة زيادة فى الأيجار دفعها المستأجر مرة واحدة ، ويتعين على الفاحص أستهلاكه على عدة سنوات تالية من ٣–٥ سنوات ، ورد قيمة مبلغ خلو الرجل بأكمله إلى وعاء الضريبة وتحميل حساب الأرباح والخسائر بنصيب سنة الفحص فقط منها .

٣– أستهلاك العقارات المبنية :–

بواقع ٢٪ من قيمتها الدفترية سنويا على أن يضاف ١٪ من القيمة الدفترية على الأكثر إذا ما كان البناء يستعمل فى الأغراض الصناعية التى من شأنها أن تعرضه ليلى غير عادى من أثر الهزات الناشئة من أدارة الآلات والمحركات الكبيرة .

وطبيعى لايجوز أحتساب أستهلاك للأراضى .

٤– أستهلاك الأفلام السينمائية :–

إذا كان يقصد بأنتاج الفيلم بيعه لمنشأة أخرى بقصد استغلاله ، ففى هذه الحالة يعتبر الفيلم أصلاً متداولاً بالنسبة للمنشأة التى أنتجته ويقدر ثمنه فى نهاية المدة على أساس ثمن تكلفته .

أما بالنسبة للمنشأة التى أشترته فيعنى أصلاً ثابتًا من ثم فيجوز أستهلاكه وذلك على أساس تحديد حياة الفيلم الأنتاجية .

ولما كان لنوع الفيلم أثر كبير فى تحديد عمر المنتج - فالأفلام الأخبارية يجب أن تستهلك قيمتها بالكامل فى نفس السنة التى عرضت فيها ، وذلك لأن الخبر يفقد أهميته بعد مرور زمن على الحدث . أما الأفلام العاطفية فقد يستمر عرضها سنوات و لكن تفقد أهميتها سنة فسنة . أما الأفلام التاريخية و التسجيلية فتتمتع بشئ من الإستقرار النسبى .

و قد جرى العمل فى المصلحة على تحديد عمر الفليم أيا كان نوعه بثلاث سنوات . هذا و يبدأ الإستهلاك للفيلم من تاريخ إنتاجه .

٥ - استهلاك الأصول التي يصعب تحديد عمرها :-

أ - بالنسبة للعدد و الأدوات الصغيرة فى الورش و المصانع و المنشآت الإنتاجية:-

نظرا لطبيعة هذه الأصول و كثرتها و تنوعها مما يصعب معه امساك بطاقة أصل لكل منه ، فأنه يتبع طريقة اعادة التقدير لها في نهاية كل سنة .

و يمثل الإستهلاك حينئذ الفرق بين القيمة الدفترية و القيمة التى أعيد تقديره بها .

ب - أستهلاك أدوات الفنادق (القابلة للكسر) :-

تحديد نسبة الأستهلاك بنسبة الكميات الباقية منه بموجب الجرد الفعلى إلى الكميات الأصلية التى اعتبرت أساسا لقيمة هذه الأصول .

فاذا كانت الكمية الباقية من هذه الأصول (٨٠) و الكميات الأصلية (١٠٠) فتتحدد نسبة الأستهلاك بمعدل ٢٠٪ .

علي أن يراعي عند فحص المطاعم و الفنادق :

١ - جرى العرف بالفنادق السياحية و الممتازة - أنه يحق للنزلاء الإحتفاظ ببعض أدوات المائدة التى تحمل اسم الفندق على سبيل التذكار و لا يحق لأدارة الفندق الإعتراض على هذا التصرف و على الفاحص مراعاة ذلك عند الفحص .

٢ - على الفاحص أن يقارن بين ايراد المطبخ و بين نسبة إستهلاك أدواته - فلا يعقل أن يكون ايراد المطبخ فى السنة ٨٠٠,٠٠ جنيه بينما أدواته ٤٠٠ جنيه .

٣ - يراعى طبيعة العمل بمطبخ الفندق أو المطعم فيما إذا كان يقدم و جبة غذائية واحدة فى اليوم أو أكثر - اذ لذلك أثره فى اعتماد رقم و نسبة الإستهلاك الصحيح - إذ يجب اعتماد قيمة الإستهلاك الحقيقى للمنشأة بما يتناسب و أيرداتها من المطبخ .

ج - أستهلاك البياضات و ما فى حكمها المستعملة بالفنادق و المستشفيات

يتبع احدى الطريقتين

- أعادة التقدير .
- أو بطريق الأحلال أى بمقدار ما يشترى منها لتحل محل التى أصبحت غير قابلة للأستعمال على ألا يزيد قيمته عن قيمة الكمية المستهلكة .

على أن يراعى عند فحص و مناقشة أستهلاك هذه الأصول :.

- موقع المنشأة و مستواها - لأن الفنادق السياحية و الممتازة مثلا تقوم بتنظيف البياضات و استبدالها يوميا .

تناسب الإستهلاك مع الأيراد- فلا يعقل أعتمادفاتورة مشتريات بياضات من أنواع فاخرة لا تتناسب مع أسعار الأقامة بالفندق أو المستشفى و أجمالى الأيراد المحقق.

٦- فروق اعادة تقويم المواشي:

حيث أن المواشى لاتستهلك بنسبة مئوية من قيمتها كالأصول الأخرى لاختلاف طبيعتها عنها ، و لكن يتبع بشأنها طرق اعادة التقدير حيث يعادتقديرها مع نتاجها على أساس ما تساويه فى السوق فى تاريخ الجرد . و يحمل حساب الأرباح و الخسائر بنتيجة أعادة التقدير من ربح أو خسارة .

٣ - الإستهلاك الإضافي

حيث ينص البند الثالث من المادة (٢٧) من القانون على خصم خمسة و عشرون فى المائة من تكلفة الآلات و المعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بصنعها لاستخدامها فى الأنتاج و ذلك اعتبارا من تاريخ الأستخدام و لمرة واحدة على أن تحسب تلك الأستهلاكات بعد خصم هذه النسبة .

و قد سبق مناقشة بند الأستهلاك الأضافى عند فحص حساب التشغيل .

٤ - الضرائب المباشرة -

ينص البند الرابع من المادة (٢٧) من القانون على خصم :-

" الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول ما عدا الضريبة التى يؤديها طبقا لهذا القانون".

حيث تعتبر الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول و تساهم فى أنتاج الإيرادات الخاضعة للضريبة مثل الضريبة العقارية على الأماكن المملوكة للمنشأة و غيرها ، و لايعنى ذلك عدم امكانية خصم الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب الدمغة و الجمارك و

غيرها ، حيث أن هذه الضرائب تعتبر فى جميع الحالات من التكاليف واجبة الخصم باعتبارها لازمة لمباشرة النشاط .

كما يسمح بخصم الضرائب الأجنبية المدفوعة عن أرباح الفروع فى الخارج و التى لم ترقى الى مستوى الفروع المستقلة ، و قد حسم حكم محكمة النقض اعتبار الضرائب الأحنبية من التكاليف واجبة الخصم ، حيث قررت أن ما تتحمل به المنشأة من ضرائب أجنبيتو تدفعها بسبب نشاطها التجارى أو الصناعى أو بمناسبتها تعتبر تكليفا على أرباحها يسمح بخصمه من وعاء الضريبة ، و لا يغير من ذلك كون هذه الضريبة ليس لها ما يقابلها فى مصرو لاتتحمل بعبئها المنشأة .

هذا ولا يسمح بخصم الضرائب المتعلقة بشخص الممول و أمواله الخاصة ، فإن وجدت استبعدت ووجب ردها الى الوعاء الضريبى .

٥ - التبرعات و الأعانات

نص البند الخامس من المادة (٢٧) من القانون على خصم:-

" التبرعات المدفوعة و التى تؤول للحكومة ووحدات الأدارةالمحلية و الهيئات العامة أيا كان مقدارها ".

التبرعات و الأعانات الدفوعة للهيئات الخيرية و المؤسسات الأجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها و لدور العلم و المستشفات الخاضعة للأشراف الحكومى بها لا يجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة و لا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية ايرادات أخرى من المنصوص عليها فى تلك المادة .

و يتطلب الأمر من الفاحص الضريبى التحقق من أن التبرعات حقيقة و مؤيدة بمستندات ، و إلا تعين ردها الى الوعاء مع التفرقة بن نوعيها :-

أ - التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى و الهيئات العامة أيا

كان مقدارها .

ب - التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية و المؤسسات الأجتماعية المصرية المشهرة و لدور العلم و المستشفيات الخاضعة للأشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

أما التبرعات المدفوعة للفقراء من الأفراد العاديين فلا تخصم من الوعاء الضريبى و لا تعد من التكاليف .

و قد تثار مشكلة تتمثل فى كيفية حساب التبرعات المحددة بنسة ٧٪ من صافى الربح فى نفس الوقت الذى تقيد فيه التبرعات من التكاليف الواجبة الخصم قبل الوصول الى هذا الصافى ، لعلاج تلك المشكلة يتم افتراض المثال التالى :-

بلغ صافى ربح أحد المنشآت ٨٠٠٠ جنيه و قد تبين للفاحص الضريبى ان المنشأة قد أدرجت ضمن حساب الأرباح و الخسائر تبرعات مدفوعة لجهات خيرية مصرية مشهرة مقدارها ٩٠٠ جنيه ، في تلك الحالة يتم اضافة مبلغ التبرعات الى صافى الربح مؤقتا ثم يحتسب نسبة ال ٧٪ على الناتج و تخصم منه كما يلى :-

صافى الربح	٨٠٠٠ جم
التبرعات (مؤقتاً)	٩٠٠ جم
	٨٩٠٠ جم
يحتسب نسبة ال٧٪ تبرعات =	$\frac{٨٩٠٠ \times ٧}{١٠٧}$
	= ٥٨٢ جنيه
صافى الربح	٨٩٠٠
يستبعد التبرعات المعتمدة	٥٨٢

ويلاحظ أنه قد تم احتساب التبرعات بضرب = (٨٩٠٠ × ٧) /١٠٧ و ليس ٠٧، باعتبار أن مبلغ ٨٩٠٠ جم يمثل الربح . الذى تفترض له الرقم ١٠٠) + التبرعات التى تم اضافتها للربح (و الذى يفترض له الرقم (٧) .

٥ - المخصصات

تعرف المخصصات بأنها تحميل على الأرباح لمقابلة أعباء أو خسائروقعت بالفعل مثل مخصص استهلاك الأصول الثابتة أو لمقابلة أعباء أو خسائر ينتظر أن تتم مستقبلا و لكن قيمتها غير محددة بدقة كافية لأنها متعلقة بحدث مستقبل مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو لمقابلة التزامات مؤجلة الدفع الى وقت غير معروف على وجه اليقين مثل مخصص مكافآت ترك الخدمة .

و نص البند السادس من المادة (٢٧) من القانون على أنه تعتبر من التكاليف و المخصصات المعدة لمواجهة خسائر و أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث و غير محددة المقدار بشرط أن تكون تلك المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة وان تستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله ، فاذا أتضح بعد ذلك أنها استخدمت فى غير ما خصصت من أجله فأنها تدخل فى ايرادات أول سنة تحت الفحص .

وفى جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

و قد اشترطت المادة (٢٧) عدة شروط لخصم المخصصات من وعاء الضريبة و هى :-

١ - أن يكون المخصص لمواجهة خسائر و اعباء مالية مؤكدة الحدوث و غير محددة المقدار مثل مخصص الديون المعدومة .

٢ - أن تكون مقيدة بحسابات المنشأة - و هو ما يعنى وجود حساب خاص لكل مخصص بالأستاذ الفرعى ثم حساب اجمالى للمخصصات بالأستاذ العام .

٣ - أن يستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله - فاذا أتضح بعد ذلك أنها أستخدمت فى غير ما خصصت من أجله فأنها تدخل ضمن ايرادات أول سنة تحت الفحص .

٤ - الاتزيد جملة المخصصات السنوية المسموح بها عن ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة ، تأسيساً على ذلك تعالج المخصصات بنفس طريقة معالجة التبرعات المدفوعة لجهات خيرية مشهرة.

مثال :-

بفرض أن صافى ربح أحد المنشآت بلغ من واقع حساب الأرباح و الخسائر مبلغ ١٠٠٠٠ج ، و أن هذا الحساب قد تضمن مخصصات بلغت ٢٠٠٠جم ، فانه يمكن تحدد

صافى الربح من واقع حساب الأرباح و الخسائر	= ١٠٠٠٠ جم
المخصصات (مؤقتا)	٢٠٠٠
الجملة	١٢٠٠٠ جم
المخصصات الواجب خصمها ١٢٠٠٠× (٠,٥) =	٦٠٠ جم
∴ صافى الربح الضريبى	١٢٠٠٠
(-)	
المخصصات المعتمدة	٦٠٠
	١١٤٠٠ جم

على أنه ينبغى ملاحظة أن الإحتياطات (و التى تعرف بأنها أرباح غير موزعة) تعتبر استخداما للربح و ليست تحميلا عليه ، و قد حظر المشرع خصم كل ما يعتبر استخداما للربح فى شكل أحتياطيات مهما كان الهدف من تكوينها ، حيث نص فى الفقرة الأخيرة من البند السادس من المادة (٢٧) على عدم خصمها من مجموع الأيرادات الداخلة فى و عاء الضريبة و لا شك فإن هذا المفهوم مقبول محاسبيا كما هو منصوص عليه ضريبيا .

٦ - المكافآت

نص البند السادس من المادة (٢٧) من القانون على أنه يعتبر من التكاليف المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها ... لمنح العاملين مكافأة تزيد مجموعها السنوى على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة فلا يخصم من مجموع الأباح التى تسرى عليها الضريبة .

و بناء على ذلك تقتصر المكافآت التى تمنح للعاملين بالمنشأة و التى تعتبر من التكاليف واجبة الخصم على ما يعادل قيمة مرتب ثلاثة أشهر فقط و يقصد بالمرتب هنا المرتب الأصلى مضافا اليه علاوة غلاء المعيشة و ما يشبهها من أيراد خاضع للضريبة الموحدة على المرتبات .

مثال :-

بلغ اجمالى المرتبات و المكافآت و المنح للعاملين بأحدى المنشأت خلال سنة ١٩٩٤ مبلغ ٣٨٠٠٠ جم منها ١٠٠٠٠ جم مكافآت و منح غير مسدد عنها تأمينات اجتماعية .

الأجور العادية

= ٣٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٢٨٠٠٠ جم

تعتمد مكافآت تعادل مرتب ثلاثة شهور

= ٢٠٠٠ × (١٢/٣) = ٧٠٠٠ جم

مكافآت و منح غير معتمدة ترد للوعاء

= ١٠٠٠٠ - ٧٠٠٠ ج = ٣٠٠٠ جم

٧- أقساط التأمين الأجتماعى:-

ينص البند رقم (٧) من المادة (٧) من القانون على أنه يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم أقساط التأمين الأجتماعى المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين و لصالحة و التى يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمنات الأجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين و المعاشات .

و تتحمل المنشأة جزء من اشتراكات التأمينات (حصة صاحب العمل) بينما يتحمل العامل الجزء الأخر من هذه الإشتراكات (حصة العامل) .

و تقضى تعليمات المصلحة بضرورة مطابقة استمارات السداد لهيئة التأمينات الإجتماعية على ما حمل لحساب الأرباح و الخسائر من تلك التأمينات ، و غنى عن القول فأن خصم تلك الأقساط من الأرباح الخاضعة للضريبة يستلزم سدادها بالفعل أما اذا كانت مستحقة لم تسدد فعلا فلا تخصم و بالتالى تمثل خروجا عل أساس الأستحقاق المتعارف عليه فى تحديدوعاء الضريبة .

٨ - المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة .

ينص البند الثامن من المادة (٢٧) عل أن يعتبر من التكالف :-

" المبالغ التى نستقطعها المنشأت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة بالتوفير أو الإدخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقا لاحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الإجتماعى الخاصة البديلة ، أو كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة و ذلك بما لا يجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات و أجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط تنفيذه المنشأت لائحة أو شروط خاصة

منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش و ان تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة و مستثمرة لحسابه الخاص .

من ذلك النص يتضح شروط اعتبار تلك المبالغ من التكاليف و اجبة الخصم و هي:-

١ - أن تكون المساهمة في تلك الصناديق في حدود ٢٠٪ من مجموع مرتبات و أجور العاملين .

٢ - أن يكون للصندوق لائحة مستقلة و نظام مستقل .

٣ - أن تكون أموال الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة و مستثمرة لحسابه الخاص .

و يراعى أن يقوم الفاحص بما يلى :-

١ - يراعى لإعتماد المبالغ التى تخصم من الأرباح لتغذية هذه الصناديق الشروط الواردة بالقانون و التحقق منها .

٢ - التحقق من دقة العمليات الحسابية لبعض مفردات المبالغ المنصرفة على سبيل الإختبار بطريقة العينة على أن تكون ممثلة لعدد من كبار و صغار العاملين ، فاذا أتضح هناك نسبة خطأ فى العينة = الفروق بالخطأ بالعينة × ١٠٠٪ أمكن أعتبار تلك النسبة هى نسبة الخطأ فى حساب المبالغ الواجب تغذية هذه الصناديق بها و رد الفرق الى الوعاء -مع مراعاة نسبة ٢٠٪ من مجموع المرتبات .

٣ - لا حق للممول الفرد أو أحد الشركاء المتضامنين الإشتراك فى نظام تلك الصناديق - فمن حقه فقط الأشتراك فى نظام التأمينات الإجتماعية .

٩ -المرتبات و الأجور

منها الأجور و المرتبات الصناعيةللعمال و الفنيين و هو ما سبق تناوله عند مناقشة حساب التشغيل ، و الأجور و المرتبات الأدارية و هى ما تدرج بحساب الأرباح و الخسائر و جميعها يتعين التحقق من أنها مؤيدة بموجب كشوف صرف المرتبات أو كشوف الأستحقاقات بتوقيعات من تقاضوها بما يفيد صرفها .

و على الفاحص فحص اجمالى هذه الكشوف لأنها تتضمن أجمالى مفردات الأستحقاقات الى جانب اجماليات الإستقطاعات و الصافى .

أولا : التحقق من بند الأستحقاقات :

(أ) الأجور الأصلية و ما في حكمها :

يتعين مقارنتها بالأجور الواردة بأستمارة (٢) تأمينات و هى الأجور الخاضعة للتأمينات الإجتماعية - مع أسباب الإختلاف أن وجد على أن الأجازات بمرتب و أجور الأعياد و غلاء المعيشة و الأجور الأضافية تعد فى حكم الأجور الأصلية أو العادية .

و قد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٧ بتاريخ ١٩٨٧/٥/١١ بشأن المصروفات المؤيدة بمستندات داخلية ، حيث وجهت نظر لمأموريات فيها الى مراعاة اعتماد أجور العاملين غير المؤمن عليهم بالمنشآت التى تضطر الى استخدام بعض العاملين بالقطاع العام أو بعض المحالين الى المعاش أو بمعاش مبكر بعد أن تتحقق من جدية تشغيل هؤلاء العمال ، و على المنشآت أثبات بيانات هؤلاء العاملين (بالإيصالات أو بالكشوف أو السجلات التى يوقعون عليها بأستلام الأجر أو المرتب) .

و على أن تشمل البيانات اسم العامل و رقم بطاقته العائلية أو الشخصية و عنوانه .

(ب) هناك مكافآت في حكم المرتبات العادية :-

و هى التى تصرف لمستحقيه مقابل خدمات يؤدونها المنشأة و هم بطبيعة الحل لا تربطهم بالمنشأة علاقة عمل و بالتالى غير خاضعين لنظام التأمينات . على أن يراعى أن تكون المكافأة مناسبة لطبيعة العمل أو الخدمة المؤداة .

(ج) المكافآت التي تمنحها المنشأة للعاملين خلال السنة :

يجب ألا يتجاوز أجماليها مرتب ثلاثة شهور فى السنة من الأجور الأصلية أو العادية ، و ما يزيد عن ذلك يرد الى الوعاء .

و بصفة عامة فان الأجور و المنح المدفوعة للعاملين المؤمن عليهم بالتأمينات و لم تخضع للتأمينات الأجتماعية تعد فى حكم المكافآت الواردة بهذه الفقرة .

لتوضيح ذلك يفترض المثال العملى التالى :-

بلغت اجمالى المرتبات و المكافآت و المنح للعاملين خلال السنة ٣٠ ألف جنيه منها سبعة ألف جنيه مكافآت و منح غير مسدد عنها تأمينات أجتماعية .

اذن الأجور العادية و ما فى حكمها ٣٠ ألف جنيه - ٧ آلاف جنيه = ٢٣ ألف جنيه

ما يعادل مرتب ٣ شهور

قيمة المكافآت و المنأم ما يعادل مرتب ٣ شهور منسوب الى مجموع الأجور و المرتبات لجميع العاملين بجميع الأقسام و فروعها و ليس لكل قسم أو فرع على حدة بالأقسم الأنتاجية أو بالوحدات لأيدارية أى لجميع العاملين دون تفرقة أو تمييز قسم عن آخر .

كما أن المكافآت المقصودة بتلك الفقرة هى التى تصرف للعاملين سواء بالإنتاج أو بالإدارة ، أى المكافآت المنصرفة لجميع العاملين .

ثانيا : التحقق من أن بند الأجور و المرتبات و المكافآت لا يتضمن ما يلي :-

أ - اية أجور أو مرتبات أو مكافآت ذات طبيعة رأسمالية :-

كالتى تصرف فى تركيب أو بناء أحد أصول المنشأة كمرتبات المهندسين و الفنيين والعمال اذ كلها تعد من تكاليف الأصل فان وجدت وجب استبعادها وردها الى وعاء الضريبة مع اضافتها الى قيمة الأصل نفسه .

ب - مرتبات الشريك المتضامن :

فهى لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم بل تعد طريقة من طرق توزيع الأرباح فيما بين الشركاء - فان وجدت لا يقوم الفاحص باعتمادها و يراعى ذلك عند توزيع صافى الربح المعدل بين الشركاء و ذلك بأضافة هذه المرتبات الى نصيب الشريك الذى تقاضاها فى أرباح الشركة .

أما إذا كان أحد الشركاء الموصين موظفا فى المنشأة ككاتب حسابات أو بائعا أو أمينا للصندوق - فإنه يجوز احتساب أجر له عن خدماته الفعلية بشرط أن يكون المبلغ قد دفع له فعلا أو قيد لحسابه .

ج - الضريبة علي المرتبات المسددة :-

لأنه سبق خصمها من مرتبات العاملين تطبيق لقاعدة الحجز عند المنبع حكمها حكم حصة العاملين فى التأمينات الأجتماعية ، لذلك ترد الى الوعاء أن و جدت .

ألا أنه يجوز تحميل حساب الأرباح و و الخسائر بتلك الضريبة فى حالتين :-

أ - اذا كان صاحب العمل يدفع الأجور و المرتبات للعاملين خالصة الضريبة ، أى أنه يتحمل الضريبة على المرتبات بدلا منهم .

ب - إذ كان أمساك الدفاتر يتم على أساس قيد صافى الأستحقاقات المنصرفة فعلا ، فالا مانع من إستكمال تحميل حساب الأرباح و الخسائر بتكلفة العمالة - بند الأجور و المرتبات - بقيمة الأستقطاعات و منها الضريبة المستقطعة ، حيث لا تكرار أو تصميم لبند الأجور و المرتبات فى هذه الحالة.

د- المرتبات التى تدفع لمدى الحياة لأحدى الشركاء مقابل تنازله عن كل أو جزء من نصيبه فى المنشأة .

فلا يعد هذا المرتب من عناصر التكلفة لأن هذا المرتب هو ثمنا للحصة المباعة يسدد له على أقساط تعادل القيمة التى أدرجت على أنها مرتبات .

حالات خاصة :-

أ - مهايا و أجور المتغيبين - للمنشأة و حدها حق تقرير عدم الأستغناء عن خدماتهم فى حالة إذا كان غيابهم لأسباب قاهرية و مؤقتة و فى هذه الحالة لا تفسخ عقود استخدمهم - فاذا تحقق الفاحص من ذلك جاز اعتماد مرتباتهم و أجورهم ضمن تكاليف الربح و إلا ردت القيمة الى الوعاء إذا ما تبين له المبالغة فيها أو صوريتها للتهرب من الضريبة

ب - مهايا و أجور لمن يدعون للخدمة العسكرية - تعد من التكاليف الواجبة الخصم - ما دامت عقود استتخدامهم لازالت قائمة . و رأت المنشأة أنه من مصلحتهم الأحتفاظ بهم بشرط ألا يقصد بذلك التهرب من الضريبة و ألا تكون صورية و ألا تعين ردها الى الوعاء .

١٠ - الأكراميات

هى عبارة عن نوع من المجاملة تتخذ أشكالا مختلفة سواء نقدية أو عينية و تعد من التكاليف واجبة الخصم بشروط هى :-

أ - أن تكون مما جرى العرف على صرفه من أكراميات وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح أو ما ينفق لتسهيل أعمال المنشأة لدى الموردين و العملاء و رجال الأعمال و قد تكون اختيارية أو ما تمليه طبيعة المنشأة و تضطر إلى منحها الى ذوى المراكز و النفوذ أما نقدا أو فى صورة هدايا أو غيرها .

ب - اذا ما كانت نقدية و غير مؤيدة بمستندات سوى مستندات داخلية يتعين على الفاحص التحقق من جدية الصرف و مقارنة النفع أو العائد فى تاريخ دفع هذه الإكراميات و هى مسألة تقديرية متروكة لتقدير الفاحص .

ج - ألا تتجاوز قيمتها ٣٪ من رقم الأعمال و يقوم الفاحص بتقديرها فى حدود هذه النسبة و بقدر ما يعود على المنشأة من نفع - فاذا ثبت للفاحص أنها مجردأسراف من صاحب المنشأة رغبة فى مصلحة شخصية لا تمت إلى النشاط بصلة ، و حبا للتظاهر . يتعين اضافتها الى الوعاء الخاضع للضريبة.

١١ - العمولات المدفوعة للغير . . . و تنقسم هذه العمولات الي ما يلي :-

١ - التحقق من أن العمليات التى صرفت عنها قد أدرجت بالدفاتر سواء منها ما يتعلق بشراء أصول ثابتة أو بشراء بضاعة أو مواد أولية و ما فى حكمها بالرجوع الى حسابات الأصول و المخازن و كارت الصنف .

٢ - التفرقة بين شخصية المستفيد بالعمولة :-

أ - لأشخاص لهم سجل تجارى - فيراعى أخطار المأموريات المختصة ، بما حصل عليه كل شخص أو منشأة تابعة لها بطبيعة المعاملات التى تمت و العمولة المدفوعة .

ب - لأشخاص ليس لهم سجل تجارى - يتعين :

- التحقق من جدية الصرف و ضرورته لأعمال المنشأة و أنها حقيقية و ذلك بالأطلاع على مستندات الصرف .

- الربط فورا على هذه العمولة بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية بذات السعر المقرر فى المادة (٩٠) باسم الشركة، على أساسا أنها تعد عمولة عارضة بالنسبة لمن تقاضاها .

ب - الغير متصلة بمباشرة المهنة و لا تخص نشاط المنشأة ..

- لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم و أن وجدت يتعين ردها الى الوعاء .

ج - العمولة المستترة المدفوعة للغير

و هى التى تدرج مبالغها بالدفاتر دون ذكر أسماء المستفيدين بها ، و لا تعتبر فى هذه الحالة من العمولات و أنما تعامل معاملة الأكراميات اذ ثبت للفاحص جدية الصرف و ضروريته لطبيعة النشاط كأن تكون قد دفعت مقابل تيسير أعمال المنشأة فى تحصيل ديونها أو عقد مقاولة معينة ، و يتعين أعتمادها بحد أقصى ٣٪ من رقم الأعمال السنوى .

(و هذه النسبة لبند الأكراميات ككل)

١٢ - الديون المعدومة

يحق اعتماد الديون المعدومة الناتجة عن النشاط الخاضع لضريبة بشرط أن تقيم المنشأة الدليل القاطع على اعدامها فعلا باعتبارها خسارة محققة فعلا فى سنة الفحص بغض النظر عن التاريخ الذى نشأ فيه هذا الدين .

ولا يكفى كسبب لأعدام الدين مضى المدة القانونية المسقطة للحقوق . بمعنى ضرورة اتخاذ اجراءات المطالبة بها حتى بعد مضى تلك المدة فقد لا يتمسك المدين بحقه فى التقادم المسقط لأن هذا الحق تقرر له و يجوز له استعماله أو عدم استعماله . و بالتالى لا يجوز اعتماد اعدام الدين الا بعد أن تصبح خسارة محققة .

ويراعى عند فحص بند الديون المعدومة الآتى :-

أ- بالنسبة للديون المعدومة الصغيرة القيمة :-

التى تزيد مصاريف المطالبة القضائية الخاصة بها عن قيمتها - يمكن خصمها بشرط أن يكون قد أعدمت فعلا دفترياً نتيجة أفلاس المدين أو لعدم وجوده ، بمعنى أقفال حسابه فى الدفاتر .

ب. الديون المعدومة الأخرى :-

يراعى قبل أعتماد أعدام الدين التحقق من :-

- أن المنشأة قد أتخذت الأجراءات القانونية للمطالبة به وتعذر تحصيله بجميع الوسائل بسبب :-
- أفلاس المدين فعلاً أو عدم وجوده لمغادرته البلاد من غير أموال .
- أو وجود تنازل من الدائنين عن جزء من دينهم لاعسار المدين ووجود صلح واقى من الأفلاس بمعرفة مأمور التفليسة مع صدور حكم من المحكمة بأقرار هذا الصلح .
- أو وفاة المدين دون أن يخلف تركه .
- تتبع أعدام الدين فعلاً بالدفاتر والتحقق من اقفال حسابه نهائيا فى السنة الضريبية التى أعتبر الدين معدوما فيها حتى لايعاد خصم هذا الدين مرة ثانية فى سنوات تالية .

مع مراعاة استبعاد الديون المعدومة الخاصة أو المتعلقة بممتلكات الممول الشخصية وردها إلى الوعاء إن وجدت .

المعالجة الدفترية للديون المعدومة :-

- فى حالة وجود مخصص ديون معدومة معتمد من وجهة النظر الضريبية : فإنه يتم استخدام هذا المخصص لتغطية الديون المعدومة خلال سنة الفحص .

وفى حالة ما اذا زادت الديون المعدومة خلال السنة عن رصيد المخصص فإن ما زاد عنه يحمل على حساب الأرباح والخسائر .

فإذا بلغت الديون المعدومة المحققة فعلاً خلال سنة الفحص لاعسار المدينين وتعذر تحصيلها ٣٠٠٠ جنيه بينما كان رصيد المخصص أول العام ٢٥٠٠,٠٠٠ جنيه .

فإن رصيد المخصص يستعمل بالكامل نيشارك فى تغطية الديون المعدومة والباقى قدره ٥٠٠ جنيه يحمل على حساب الأرباح والخسائر لسنة الفحص .

- فى حالة عدم وجود مخصص للديون المعدومة :

فإن الديون المعدومة خلال سنة الفحص تحمل بالكامل على حساب الأرباح والخسائر عن نفس السنة .

* وفى جميع الأحوال لايجوز خصم الديون المشكوك فى تحصيلها لأنها لم تصبح بعد فى حكم الخسارة المحققة فعلاً - وإن وجدت يتعين ردها إلى الوعاء .

١٣- التعويضات والغرامات

أ- يسمح بخصم التعويضات والغرامات عن دعوى متعلقة بنشاط المنشأة أو متعلقة بنشاط الممول الخاضع للضريبة ، وكذلك ما يحكم به من غرامات بشرط أن تكون ناشئة عن أعمال المهنة كالغرامات التى توقعها مصلحة

حكومية أو غيرها من الهيئات أو الشركات على متعهد بسبب مخالفته لشروط التعهد أو المخالفة التى تفرض لاشغال الطريق أو عدم استيفاء الأشتراطات الصحية أو مخالفة أجراءات الأمن المهنى والصناعى .

ب- تعويضات وغرامات لايسمح بخصمها : وإن وجدت يتعين ردها إلى الوعاء وعلى سبيل المثال :-

- التعويضات والغرامات التى يحكم بها على الممول أو على مستخدميه لأسباب غير متصله بمباشرة مهنته .

- الغرامات التى تتعلق بمخالفات جنائية أو التى لها الصفة الشخصية كغرامات نتيجة مخالفات قوانين الضرائب بأنواعها ومخالفات أحكام التسعيرة الجبرية والتموين والغش التجارى والتجارة غير المشروعة .

- عقوبة المصادرة هى عقوبة تبعية وقد تكون بسبب أحدى المخالفات السابقة وبالأضافة الى الغرامات التى تفرض فى هذه الأحوال ولاتعتبر من قبيل التعويضات ، وتأخذ حكم الغرامات ذات الصفة الشخصية .

١٤ - الفوائد المدينة ...

(أ) ويراعى عند فحصها مايلى :-

أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة وليس بالممتلكات الشخصية للممول الفرد أو لأحد الشركاء - كان يحصل أحد الشركاء على قرض بفائدة لبناء عمارة خاصة به شخصيا وليست ملكًا للمنشأة الخاضة للضريبة ، ومن ثم فإن فوائد هذا القرض - أن وجدت بالدفاتر تستبعد وترد قيمتها للوعاء بأعتبارها ليست من تكاليف الاستثمار التجارى .

كما يتعين التحقق من صحة رقم الفائدة المدفوعة عن القرض وذلك بالأطلاع

على المستندات الخاصة بالقرض للتحقق من سببه وجديته وتعلقه بالنشاط ودقة حساب الفائدة بما يخص سنة أو سنوات الفحص .

ويراعى عند فحص مفردات هذه البند - التأكد من أن الرهن الخاص بالقرض - سواء كان بضائع أو مستخلصات عمليات أو خلافه - قد ورد بالدفاتر فى صورة بضاعة أخر مدة عمليات منفذة تدرج بالدفاتر - كما يتعين التأكيد من أن القرض قد وجه للغرض الذى عقد من أجله وأنها أغراض مرتبطة بنشاط المنشأة .

(ب) كما يجب التحقق من انها لاتتضمن :-

- فوائد على رأس المال للشركاء .

- أو فوائد على حساباتهم الجارية الدائنة طرف الشركة وأن وجدت تعين ردها الى الوعاء .

ولايعتمد سوى فوائد المبالغ المقترضه من الغير أو الشركاء بأعتبارها تكليفًا على الربح واجب الخصم بشرط أن يكون الغرض من هذه المبالغ المقترضة هو أستعمالها فى أغراض المنشأة حقا كما سبق الذكر.

* مع ضرورة التحقق من الفوائد على المبالغ المقترضة من الفروع والاصول وذوى القربى للممول أو لاحد الشركاء من حيث :-

- جدية الحاجة الى القرض .

- تناسب سعر الفائدة مع سعر البنك فيما لو اقترضت المنشأة من البنك .

(ج) وعاء الضريبة النوعية :-

نظرًا لان فوائد القرض تخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ، فيتعين على الفاحص أن يربط عليها فورا أو يقوم بأخطار الشعبة أو المأمورية المختصة فوراً للربط عليها .

١٥- اقساط التأمين :

أ- يسمح بخصم أقساط التأمين المستحقة عن سنة الفحص على أصول المنشأة وموجوداتها مثل :-

- التأمين ضد خيانة الامانة .
- التأمين على المخازن ضد السرقة والحريق .
- التامين ضد أخطار التنفيذ للعقود الجارى تنفيذها فى مجال المقاولات مثلاً :-
- التأمين على العقود والمشروعات التامة خلال فترة الضمان لسلامة التشغيل أو الاستعمال ، وهى الفترة التى عادة ما تعقب تاريخ التسليم الابتدائى الى تاريخ التسليم النهائى فى مجال المقاولات أيضا .

ب- أقساط تامين لايسمح بخصمها : وأن وجدت يتعين ردها الى الوعاء مثل:-

١- التأمين على حياة صاحب المنشأة أو كل أو بعض الشركاء المتضامنين .

٢- تأمين المنشأة لدى نفسها بفتح حساب خاص بدفاترها يطلق عليه عادة حساب أموال التأمين - لأن ذلك يعد من قبيل الأحتياطيات غير المسموح بها ، حتى ولو تعهدت المنشأة بعدم استخدامه فى أى غرض آخر غير الغرض الذى خصص من أجله .

٣- تأمينات لدى الغير - لان طبيعتها تختلف فهى تسترد فور الانتهاء من الغرض المدفوعة من أجله - كالتأمين البحرى عن كبر السفينة والتأمين المدفوع للكهرباء والمياه والتأمين المدفوع عن الحاويات التى تتضمن المواد الواردة من الخارج وغير ذلك .

١٦ - الخصم المسموح به :-

يجب الاطلاع على حافظة أوراق القبض و تواريخ الإستحقاق و مقارنة تلك التواريخ بتواريخ السداد الفعلية للتحقق من الخصم المسموح به على وجه الدقة (حيث أن الخصم يمنح للسداد قبل مواعيد الإستحقاق) .

١٧ - مصروفات الإعلان و الدعاية :-

من المعروف أن الأعلان يتم عادة للتعرف بمنشأة جديدة أو التعرف بسلعة جديدة أو التذكير بسلعة ما - و قد يتخذ الإعلان شكل حملة اعلانية مستمرة لفترات طويلة فى التلفزيون أو الجرائد فهى بذلك تعتبر فى حكم المصروفات الإيرادية المؤجلة و توزع على عدد من السنوات ما بين ٣:٥ سنوات وقد تستمر المنشأة فى برنامج الأعلان عن المنشأة أو عن السلعة لعدة فترات محاسبية لذلك فانه يمكن أعتبار مصروفات الأعلان التى يتم على مدار السنة التالية تعتبر هى الأخرى حملة اعلانية مستقلة و كل منها يمكن استهلاكها على عدد من السنوات ، فمثلا اذا قامت احدى المنشأت بحملة اعلانية فى الإذاعة و التلفزيون و الجرائد خلال السنة ١٩٩٤ و تكلفت هذه الحملة ١٠٠٠٠ جم ثم حملة اخرى خلال سنة ١٩٩٥ و تكلفت ١٠٠٠٠ فإنه يمكن استهلاك الحملة الخاصة بكل سنة على خمس سنوات حسب الجدول التالى :-

و حيث أن الإعلان يتم على مدار السنة المالية من أول شهر حتى أخره فقد تدفع فاتورة اعلان بالتلفزيون فى يناير و فاتورة اعلان بالإذاعة فى يونيو و فاتورة ثالثة بالإعلان بالجرائد فى ديسمبر ، ففى هذه الحالة يتم ايجاد متوسط للتواريخ و ليكن أول يوليو لبدء الإستهلاك فيكون الإستهلاك فى أول سنة لمدة ستة شهور ثم يكون الإستهلاك السنوى لمدة أربع سنوات أخرى ثم يكون الإستهلاك فى السنة السادسة لمدة ستة شهور و بذلك يكون حساب الاستهلاك اكثر دقة و أقرب الى الصحة .

- و هناك نوع آخر من الإعلان و هو اعلان اللافتات الكهربائية و اللوحات

السنة	قيمة الاعلان	قسط ١٩٩٤	قسط ١٩٩٥	قسط ١٩٩٦	قسط ١٩٩٧	قسط ١٩٩٨	قسط ١٩٩٩	قسط ٢٠٠٠	قسط ٢٠٠١	قسط ٢٠٠٢	قسط ٢٠٠٣
٩٤	١٠٠٠٠ج	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠				
٩٥	١٠٠٠٠		١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠			
٩٦	١٠٠٠٠			١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠		
٩٧	١٠٠٠٠				١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	
٩٨	١٠٠٠٠					١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
		١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٧٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠

المعدنية و الخشبية و هى تعتبر من المصروفات الرأسمالية و تخضع للإستهلاك السنوى.

١٨ - الترميمات و مصاريف الصيانة :-

يجب التفرقة بين ما إذا كان هذا المصروف ايراديا أو رأسماليا ، حيث ما يؤدى الى زيادة الطاقة الأنتاجية يعد مصروف رأسمالى يتعين أضافته الى قيمة الأصل الدفترية و يخضع لقواعد الأستهلاك .

أما ما ينفق بقصد المحافظة على قيمة الأصل - كالمصاريف الدورية لترميم وصيانة المبانى و أثاث و أدوات المنشأة و مهماتها - تعد من المصروفات الإيرادية التى يسمح بخصمها بالكامل فى سنة صرفها .

و على ذلك يتعين على الفاحص التحقق من مستنداتها للتأكد من طبيعتها و أنها خاصة بممتلكات المنشأة و ليست بممتلكات الممول الشخصية و للشركاء و أنها خاصة بسنة المحاسبة .

١٩ - المصروفات القضائية :-

هناك ثلاثة أنواع من هذه المصروفات :-

أ - يسمح بخصمها بالكامل فى سنة صرفها على سبيل المثال منها ما يصرف:-

- للمحافظة على حقوق المنشأة لما لها لدى الغير .
- أو لدفع مسئوليتها عن تصرفات موظفيها أثناء تأدية عملهم .
- أو لمنع الإعتداء على حقوقها .
- ما يتكبده الممول لدفع اتهام عن نفسه و عن سمعة المنشأة لمخالفات

جنائية نسبت اليه أو الى القائمين بادارة المنشأة مثل مخالفات التسعيرة الجبرية و الغش التجارى و التى قضى ببرائته منها .

ب - لا يسمح بخصمها و يتعين ردها للوعاء ان وجدت على سبيل منها :

- المتعلقة بصاحب المنشأة أو مديرها شخصيا أو التى لا يكون لها ارتباط بنشاط المنشأة كالمتعلقة بقضايا تنازع الملكية الخاصة بالممول .

- المتعلقة بقضايا جنائية - حتى ولو كانت متعلقة بالنشاط - فيما لو قضى بأدانته و يراعى بالنسبة لمصروفات هذه القضايا أو التى تكون مدرجة بحساب الأرباح و الخسائر فى سنوات الفحص- أن يقوم الفاحص بأستبعادها لحين الفصل فيها و صدور الحكم ببراءة الممول منها أى أنها لا تعتمد الا بعد الحكم فى القضية .

جـ - مصروفات قضائية ذات الصفة الرأسمالية :-

أ - كما هو الحال فى المصروفات القضائية التى تصرف على أصل من الأصول الثابتة ، و فى هذه الحالة يتعين اضافة قيمتها للأصل و تخضع لقواعد الإستهلاك اذا كان الأصل قابل للإستهلاك .

و قد لا تخضع للإستهلاك اذا كان الأصل غير قابل للإستهلاك كالأرض و مثال هذه المصروفات مصاريف اثبات صحة التعاقد .

ب - مصاريف و أتعاب المحاماة ورسوم القضايا الخاصة بمنازعات تتعلق بملكية المنشأة لا تعد من تكاليف الأستغلال - بل من مصاريف التأسيس و تخضع لقواعد الإستهلاك كما سبق بيانه بخصوص مصاريف التأسيس .

٢٠ خسائر السرقة و الإختلاس :-

تقضى التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ١٩ و المقتبسة من المنشور رقم ٧ قضاء محكمة الطعن على أن تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على النشاط من سرقة أو اختلاس متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلا للممول و ذلك بغض النظر عن كون الممول قدتراخى أو أهمل فى تنفيذ الحكم الذى استصدره على السارق أو المختلس بالتعويض لأن الممول لا يحاسب على ما فرط فى تحصيله من ربح أو أهمل توقعه من خسائر بل يحاسب على ما حققه فعلا من أرباح و خسائر .هذا و يشترط لخصم الخسائر أن تكون ثابتة بمستندات و أوراق رسمية مثل محاضر الشرطة و النيابة العامة و الشهادات و غيرها مما يدل على جديتها

المصروفات العمومية المختلفة و النثرية :-

و تتضمن عدة بنود للمصاريف مثل الأنارة و المياه و التليفون و أجور البريد و التلغراف و التلكس و الدمغة و اشتراك الصحف و المجلات ذات الصلة بنشاط المنشأة كالمجلات المهنية و العلمية و غيره و الأدوات الكتابية و المطبوعات الخاصة بالمنشأة الى غير ذلك من المصروفات كمصروفات الترحيب و الأستقبال و ضيافة عملاء المنشأة و يشترط لخصمها أن تكون لازمة للحصول على الربح أو المحافظة عليه ، و أن تكون مؤيدة بالمستندات الدالة على حديها عن سنة الفحص .

و لكن ما يهم الفاحص هو المراجعة الكاملة لبعض البنود كمصاريف التلغراف و التلكس و أجور البريد للربط بينها و بين حقيقة النشاط اذ أنه فى أغلب الأحيان فان هذه المصروفات تكشف عن اخفاء بعض العمليات أو بعض الرسائل و المبيعات بالكامل من الدفاتر .

مما يتعين على الفاحص أن يولى اهتمامه لبنود هذه المصروفات لاهميتها القصوى رغم ضآلة قيمتها .

و كأمثلة عملية علي ذلك ما يلي :-

- رسوم دمغة تخليص على بضاعة و ارادة من الخارج لم تتضمنها الدفاتر .
- مصاريف تلغراف و برقيات لاسواق - تبين أنها مع أحد العملاء هناك و لم تتضمن الدفاتر مبيعات له نقداً أو على الحساب
- مصاريف تلكس مع أحد المصدرين بالخارج تتضمن رصيد حسابه بدفاتر المنشأة و تبين أنه غير مطابق لما هو ورد بالدفاتر مما يكشف عن عدم صحة اثبات كافة المعاملات .
- مصاريف التليفون الدولى بشأن الأفادة عن وصول رسالة معينة من الشحنة و أنه غير مطابقة للعينات - بينما لم يرد بدفاتر المخزن أو كارت الصنف ما يفيد ورود تلك الرسالة له على الإطلاق .
- قد يرد ضمن المصروفات النثرية - مصاريف اقامة حفلة باحدى القاعات الكبيرة بمناسبة الإنتهاء من تنفيذ أعمال معينة و يتبين أن الأعمال المنفذة - لم ترد بالدفاتر .
- و قد يرد ضمن المصروفات النثرية مبلغ مدفوع لعمال المخزن باحدى الجهات لتسهيل تسليم البضاعة بعد ساعات العمل الرسمية بينما لم تتضمن الدفاتر توريد بضاعة الى الجهات المذكورة .

٢٢ - أمثلة لبعض بنود المصروفات التى يكون جزء منها شخصى و الأخر متعلق بنشاط المنشأة :-

أ- مصروفات السيارة

قبل اعتماد كل أو بعض مصروفاتها و استهلاكها و أجر سائقها يتعين عن الفاحص مراعاة لأتى :-

- التحقق من ملكية السيارة للمنشأة ضمن أصولها من واقع المستندات كالرخصة .

- فى حالة استعمالها بمعرفة صاحب المنشأة يستبعد جزء من مجموع مصروفاتها مقابل الإستعمال الشخصى تحدد بنسبة مئوية تختلف باختلاف درجة الإستعمال و يرد الى الوعاء .

و قد درجت المصلحة على استبعاد الثلث للأستعمال الشخصى و اعتماد الثلثين.

ب - مصروفات السفر و الإنتقال :-

يتعين التحقق من جدية المصروف و اتصاله بالعمل و تناسبه للغرض الذى من أجله تم صرفه و النتيجة التى عادت على المنشأة من السفر و الإنتقال وانعكاس ذلك على أن يستبعد ما لا يتعلق بالنشاط حسب تقدير الفاحص .

٢٣ - الحملات الإعلانية و مصاريف التأسيس :-

يتعين على الفاحص التفرقة بين أنواعها الثلاثة لمعالجة كل منها معالجة صحيحة بعد التحقق منها مستنديا و دفتريا و أنها متعلقة بالنشاط على النحو التالى :-

أ - الحملات الأعلانية المتعلقة بالتعرف بسلعة ما :-

كالحملات الإعلانية بالتليفزيون أو بالجرائد اليومية لفترات طويلة تعتبر فى حكم المصروفات الإيرادية المؤجلة - توزع على عدد من السنوات من ٣-٥ سنوات حسب كل حالة و رأى الفاحص فى تقدير السنوات التى يمكن الأستفادة فيها بهذه الحملة الإعلانية و يرد الى الوعاء ما يزيد عن نصيب سنة الفحص .

ب - الحملات الأعلانية المتعلقة بالتذكير بسلعة ما :-

كالحملات الأعلانية الدورية التى تدفعها المنشأة من وقت لأخر و لا مانع من إعتماد قيمتها بالكامل كأعباء على ربح سنة الفحص طالما انها حقيقية و مؤيدة بالمستندات .

ج - مصاريف الإعلان و المستديم :-

كاللوحات الصاج و الإعلانات الكهربائية بأعلى المبانى تعد جميعها من المصروفات الرأسمالية - تخضع لنظام الإستهلاك السنوى التى استقر عليها ورأى المصلحة

د - مصاريف التأسيس :-

و هى مصروفات يمتد أثرها لسنوات تالية لذلك لا يجوز تحميلها على سنة واحدة و يستهلك على فترات تتراوح ما بين ٣:٥ سنوات ومن أمثلة تلك المصروفات ما يلى :-

- مصاريف تحرير و تسجيل و نشر عقود تكوين و انشاء المنشأة و ما فى حكمها لاثبات كيان المنشأة القانونى .
- مصاريف التركيبات و الديكور و اعداد و تجهيز المنشأة على النحو الذى يساعدها على مزاولة النشاط - و هى المصروفات التى تنفق قبل بداية النشاط .
- مصاريف حفل الإفتتاح و الدعاية و الإعلان عن المنشأة أو النشاط الجديد و الهدايا التى تنفق فى سبيل الإعلان عن و جود فرع جديد و ما شابه ذلك - و عادة ما تستهلك مصروفات التأسيس على فترة تتراوح ما بين ٣ الى ٥ سنوات .

٢/٢/٣ فحص بنود الميزانية العمومية

٢/٢/٣/١ أهمية فحص بنود الميزانية العمومية

تعرف الميزانية العمومية بأنها عبارة عن تقرير مالى فى صورة كشف أو قائمة تبين الأموال المستغلة فى المنشأة و مصادر تلك الأموال و أوجه استخدامها بهدف اظهار المركز المالى الحقيقى للمنشأة فى تاريخ معين ، بعبارة أخرى فهى عبارة عن ملخص مبوب لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول و الخصوم و حساب الأرباح فى تاريخ معين .

من وجهة النظر الضريبية يجب أن توضع الميزانية المركز المالى الحقيقى للشركة فى وقت معين هو تاريخ أقفال السنة المالية أو تاريخ التوقف عن النشاط بما يتعلق مع أصول و قواعد المحاسبة المتعارف عليها و بما يتمشى مع أحكام قوانين الضرائب المعمول بها .

و قد ألزم القانون الضريبى رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الممول بأن يرفق بالأقرار صورة من أخر ميزانية معتمدة الى جانب صورة من حساب التشغيل و المتاجرة و حساب الأرباح و الخسارة ، و حتى تكون الميزانية مقبولة كمستند مرفق بالإقرار فأنه يلزم أن تكون معتمدة من أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة .

و تأتى أهمية الفحص الضريبى للميزانية من الهدف الأساسى لاعدادها و الذى يتحقق بسلامة وصحة الحسابات التى تتضمنها .

و غنى عن البيان فان الحسابات التى تتضمنها الميزانية ترتبط بشكل وثيق بالحسابات الختامية التى تكون محصلتها نتيجة من ربح أو خسارة ، حيث ترتبط الأصول الثابتة بشكل واضح بحسابات الأستهلاك ، بينما ترتبط حسابات العملاء بالمبيعات أما حسابات الموردين فهى ترتبط بالمشتريات ، كما يرتبط حسابات

الصندوق و البنك بكافة العمليات التى تباشرها المنشأة ، و يرتبط حساب الأعتمادات المستندية به بالمشتريات أو الأصول الثابتة أو المشتريات تحت التنفيذ ، على ذلك ترتبط حسابات الميزانية بالحسابات الختامية بشكل وثيق و أساس هذا الإرتباط نابع من تطبيق نظرية القيد المزدوج ، حيث اذا ما تم النظر الى الحسابات المتعلقة فى الحسبات الختامية كطرف أول ، فان الطرف الثانى يتمثل فى حسابات تتضمنها الميزانية و لا شك أن سلامة أو عدم سلامة الحسابات التى تتضمنها الحسابات الختامية مرتبطة بسلامة أو عدم سلامة حسابات الميزانية .

و حتى يتم تحقيق ذلك الهدف فان الأمر يستلزم فحص حسابات الميزانية لتحقيق الأهداف الفرعية التالية : –

- التحقق من الوجود الفعلى لكافة اصول و خصوم المنتشأة .
- التحقق من ملكية المنشأة للأصول الثابتة بالميزانية .
- التحقق من صحة و سلامة قيم الأصول و الخصوم .
- معالجة ما يكون بالدفاتر و السجلات من أخطاء .
- التحقق من تطبيق قوانين الضرائب المعمول بها .

و لا شك فإن الفحص الضريبى للميزانية العمومية له أهمية كبيرة و يتضح ذلك مما يأتى :–

١ – ان الفحص الضريبى لحسابات الميزانية قد يؤدى الى أجراء تعديلات جوهرية على وعاء الضريبة الظاهرة فى اقرار المنشأة و حساباتها . و ذلك لوجودعلاقة وثيقة بين حسابات الميزانية و الحسبات الختامية هذا من ناحية، أما الأخرى فهى تتمثل فى أن وعاء الضريبة تعبر عن عناصر الزيادة فى رأس مال المنشأة من واقع الميزانية ،من ثم فإن دراسة كل ما يطرأ على رأس

المال من تغيرات بالزيادة أو النقصان يكون موضوع اهتمام الفاحص للتحقق من التغيرات و مسبباتها و ما اذا كانت حقيقية أم دفترية قبل اعتماد رأس المال الموضح بالميزانية .

٢ – تتبع حركة الحسابات وثيقة الصلة بالمبيعات و الأيرادات مثل حسابات جارى الشركاء أو حسابات النقدية أو العملاء ، حيث إنها تشير الى مدى أمانة الدفاتر و السجلات .

٢/٢/٣/٢ الفحص الضريبي لحسابات الأصول :-

بوجه عام يمكن تصنيف حسابات الميزانية الى أربعة مجموعات رئيسية هى :-

(مجموعة الأصول الثابتة ، المشروعات تحت التنفيذ ، الأصول المتداولة ، الأرصدة المدينة الأخرى) و فيما يلى أسس الفحص الضريبى لكل مجموعة من حسابات الأصول .

١ – الفحص الضريبي للأصول الثابتة

تشير الأصول الثابتة الى جميع الممتلكات التى تقتنيها المنشأة – سواء كانت ثابتة أو منقولة و سواء أكانت مشتراة أو منتجة بمعرفة الغير أو بمعرفة ذات المنشأة – لإستخدم خدماتها فى الأنتاج و ليس بغرض بيعه أو الإتجار فيها .

فيما يلى الأرشادات الخاصة بالفحص للأصول الثابتة .

١ – التحقق من الوجود الفعلى للأصول الثابتة – عن طريق فحص الجرد الفعلى لتلك الأصول و مطابقة ما يسفر عنه الجرد على ما هو ثابت بسجلات المنشأة، و تحديد أوجه الأختلاف و بحث أسبابه و معالجته .

٢ – التحقق من ملكية المنشأة للأصول الثابتة ، حيث يتعين التحقق من أن الأصول القديمة (رصيد الأصول الثابتة أول المدة) مازالت بملكية المنشأة و

فى حيازتها و لم يتم بشأنها أى تصرف شامل للملكية ، أما فيما يختص بالأصول الجديدة (الأضافات) يتعين مراجعة مستندات شرائها حسابيا و مستنديا وفنيا مع التحقق من وجودها ضمن قوائم الجرد مع أهمية تحديد الأستخدام الفعلى لتلك الأصول بدقة ، حيث أنه التاريخ الفعلى لحسابات الأستهلاك الحقيقى ، فضلا عن أنه مفيد فى الحالات التى تطبق عليها أحقية أحتساب الأستهلاك الأضافى طبقا للمادة ٢٧ من القانون .

أما فيما يتعلق بأستبعاد المنشأة لأصولها (كلها أو بعضها) الثابتة على الفاحص مراجعة مستندات بيع تلك الأصول (و فى حالة التنازل عنها للغير) أو مراجعة عقود و بوالص التأمين (فى حالة الهلاك) حسابيا و مستنديا وفنيا ويراعى فى تلك الأحوال أقفال الإستهلاكات التى جرى حسابها للأصل حتى تاريخ الأستبعاد مع حساب الأصل و يتم تسوية صافى قيمة الأصل بعد ذلك مع ثمن البيع أو التعويض و ما قد ينتج عن ذلك من أرباح رأسمالية أو خسائر رأسمالية حسب الظروف .

٣ - التحقق من صحة تبويب حسابات هذه الأصول من زاوية الغرض من أستعمال الأصل حيث لكل مجموعة من طبيعة واحدة معدل استهلاك يختلف عن باقى المجموعات أو طريقة خاصة لحساب الكميات الباقية منه فى نهاية العام .

٤ - التحقق من أن الأصول الثابتة التى تتضمن تكوين استثمارى أو انشاءات تحت التنفيذ - و التى تكونت ليس بغرض البيع أو الإيجار فيها - قد تم تحميلها بنصيبها من استهلاكات الأصول الثابتة الصناعية التى ساهمت فيها و أضافة هذه الأستهلاكات الى الوعاء الخاضع اذا كان ما سبق خصمها من الأرباح .

٥ - التحقق من قيد الأصول الثابتة بسعر التكلفة ، وسعر التكلفة يتكون من ثمن الشراء + كافة تكاليف الشراء و مصاريف التركيب و أجور و مرتبات العاملين الذين ساهموا فى اعداد الأصل ليكون جاهزا للأستعمال و استبعاد ما يكون قد حمل على حساب الأرباح و الخسائر من هذه التكاليف أن وجدت .

٦ - يجب فحص حسابات الأصول الثابتة و تتبع تطورها بالمقارنة مع بطاقات الأصول الثابتة على السنة السابقة ، فقد يكشف ذلك عن تخفيض قيمتها نتيجة بيع أحداها مع عدم ترحيل الربح الناتج عن البيع لحساب الأرباح و الخسائر بل على العكس أستعمل فى تخفيض تكلفة الأصول الثابتة مما يتعين رده الى الأرباح .

٧ - تلزم التفرقة بين المصروفات الرأسمالية و المصروفات الأدارية ، حيث أن المصروف الرأسمالى يعتبر تكليفا على حساب الأصل و يخضع للقواعد المعمول بها التى تطبق على الأصل الذى يرتبط به هذا المصروف ، أما المصروفات الإيرادية فتعتبر تكليفا على ايرادات الفترة التى تخصها والتى استفادت منها - و التفرقة بين هذين النوعين من المصاريف من الأمور الهامة اذ أن الخطأ فى التفرقة بينهما وقد يترتب عليه معالجات محاسبية تؤدى الى نتائج غير سليمة تنعكس على ما تظهره الحسابات الختامية من نتائج و كذلك على المركز المالى للمنشأة الذى توضحه الميزانية.

٨ - يجب مراعاة الإحتفاظ بقيمة رمزية للأصل المستهلك دفتريا بالكامل بغرض احكام الرقابة على الأصل و تتبعه .

٩ - فى حالة وجود استثمارات مالية فى صورة أوراق مالية يتعين التحقق من ادراج ايراداتها الفعلية عن سنة أو سنوات الفحص و لو لم تحصل بعد مع

أعمال أحكام المادة (٢٩) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

و إذا كانت الأوراق المالية المشار اليها بعالية تتضمن أوراقا أجنبية بالخارج، فبالإضافة الى ما سبق ذكره يرعى اخضاع الإيراد الناتج من هذه الأوراق للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقا للمادة (٦) من القانون و مطالبة المنشأة بسدادها.

و اذا كانت تتضمن الأصول الثابتة استثمارات فى أراضى زراعية أو عقارات مبنية داخلة فى ممتلكات المنشأة . يتعين التحقق من أضافة ايراداتها أيضا لسنة أو لسنوت الفحص مع تطبيق أحاكم المادة (٢٩) من القانون .

و فى جميع الحالات يراعى استبعاد أية تكاليف متعلقة بهذه الأيرادات و أضافتها الى الوعاء الخاضع .

١٠ - اذا تضمنت أصول المنشأة مبانى - يراعى بحث ما اذا كانت المنشأة تشغل كل أجزاء المعنى و تؤجر جزء منه ، وفى الحالة الأخيرة ينبغى التحقق من أدراج الأيجار المستحق عن الجزء المؤجر فى حساب الأرباح و الخسائر فاذا لم يسبق ادراجه يضاف الى الوعاء مع تطبيق احكام المادة (٢٩) من القانون.

١١ - قد يظهر بحساب الأصول الثابتة ما يفيد مساهمة المنشأة بحصة فى رأس مال شركة توصية بسيطة أو بالأسهم أو عملية مشاركة مع الغير - فيتعين على الفاحص بحث ما اذا كانت المنشأة قد ادخلت نتيجة هذه الحصة أو المشاركة فى ايراداتها من عدمه .

٢ - الفحص الضريبى للمشروعات تحت التنفيذ :-

تتمثل المشروعات تحت التنفيذ فى تكاليف أنشاء مشروعات جديدة أو للتوسع، و قد تتمثل فى احلال وتجديد بعض الأصول الثابتة - و لم يكتمل تهيئتها أو تنفيذها بعد للدخول فى خدمة النشاط حتى تاريخ الشراء أو الفترة المالية . و يظل هذا الحساب مفتوحا بالدفاتر الى أن تتم جميع عمليات الأستكمال و الى أن تصبح مهيئة لخدمة النشاط و تحقق الغرض الذى أنشئت أو اشتريت من أجله - عندئذ - يتم اقفاله فى حساب الأصول الثابتة .

و يتم تحميل هذا الحساب بكافة التكاليف بتلك المشروعات أو التوسعات كتكاليف أقامة المبانى و كل ما يتعلق بالإنشاء الخاص بها ، و الى جانب تكاليف الآلات و المعدات و ما يرتبط بها من نفقات .

و فى حالة قيام المنشأة بالتنفيذ الذاتى لبعض الأعمال المرتبطة بتلك المشروعات فانه يلزم حصر تكلفته وفقا لما هو متعارف عليه و بما يتفق مع طبيعة هذه الأعمال و تحميلها عليه و إبقائها لحساب المشغولات الداخلية .

لذلك فقد تقوم المنشأة باستخدام بعض أصولها الثابتة و الأستعانة بها فى بعض الأعمال الخاصة بتلك المشروعات ، و فى تلك الحالة يلزم تحديد ما يخص هذه المشروعات من استهلاك هذه الأصول و بما يتناسب مع مقدار الأستفادة من خدماتها فى تلك المشروعات و بديهياً فان هذا القدر من الإستهلاكات فى تلك الحالة يمثل عبئا رأسماليا يلزم ان تحمل به هذه المشروعات .

وغنى عن القول فسوف يتم اتباع نفس الأرشادات المتعلقة بالفحص الضريبى للأصول الثابتة بهدف التحقق من صحة تكاليف المشروعات تحت التنفيذ .

٣ - المخزون و بضاعة أخر المدة

يتمثل حساب المخزون الذى يظهر بميزانية المنشأة الصناعية فى :-

- قيمة المواد الأولية أو الخامات المتبقية فى نهاية الفترة المالية .
- قيمة البضاعة تحت التشغيل أو الأنتاج غير التام فى نهاية الفترة المالية .
- قيمة البضاعة أو المنتجات تامة الصنع المتبقية لدى المنشأة (الغير مباعة) حتى نهاية الفترة المالية ، بالإضافة الى ما يكون لدى الغير منها على سبيل الأمانة .

أما فى المنشأة التجارية فيتمثل المخزون فى قيمة بضاعة أخر المدة سواء أكانت لدى المنشأة أو لدى الغير على سبيل الأمانة و التى لم يتم التصرف فيه بالبيع حتى تاريخ أقفال الميزانية العمومية .

لأغراض التحقق من صحة و سلامة المخزون فانه يتعين على الفاحص الضريبى التحقق من سلامة الكمية و القيمة مع التطبيق السليم للقواعد المحاسبية المتعارف عليها - و يمكن أبراز ذلك على النحو التالى :-

أ - التحقق من سلامة كمية المخزون

- التحقق من الوجود الفعلى عن طريق مراجعة الجرد الفعلى للمخزون ، على أن توضح قوائم الجرد و بكل دقة مواصفات و درجة جودة كل صنف من الأصناف .
- التحقق من أن ما تحتويه قوائم الجرد هى الأصناف الموجودة فعلا فى نهاية الفترة المالية .
- التحقق من سلامة و صحة المستندات و البطاقات (بطاقة صنف) الخاصة

بالمخازن من الناحية الحسابية و المستندية .

- التحقق من أن المبيعات التى تمت فى نهاية العام و أستبعدت من قوائم الجرد قد تم أثباتها بالدفاتر بالكامل بحساب المبيعات (فى حالة المبيعات تحت التسليم)

- التحقق من أن المشتريات التى تمت فعلا قبل اقفال الميزانية و حملت على حساب المشتريات فقد تضمنتها قوائم الجرد .

- التحقق من مطابقة ما ورد بقوائم الجرد على رصيد كل صنف من الأصناف ببطاقات أو كروت الصنف أو سجلات المخازن و بحث أسباب الأختلاف و معالجته .

ب - التحقق من سلامة القيمة :-

من المبادئ المستقرة و المعمول بها محاسبيا و ضريبيا أن يتم تقييم البضاعة تحت التشغيل ورصيد البضاعة التامة الصنع بالمنشأة الصناعية على أساس التكلفة الفعلية ، أما فيما يختص بالمواد الأولية المتبقية فى نهاية المدة ،كذلك بضاعة أخر المدة فى المنشأت التجارية فان الأساس المتبع والمعمول به هو السوق أو التكلفة أيهما أقل . والتطبيق السليم لهذا المبدأ يقتضى أن يتم التقييم على أساس سعر السوق بالنسبة لكل صنف على حدة أو تكلفته أيهما أقل و ليس على أساس سعر السوق لكل الأصناف أو تكلفتها أيهما أقل من حيث القيم الإجمالية .

وسعر السوق يعنى سعر الأستبدال أو الإحلال ، أى السعر الذى يمكن للمنشأة أن تحصل بمقتضاه على نفس البضاعة بنفس المواصفات ومن نفس مصادر الشراء و بنفس التسهيلات التى تحصل عليها و بنفس الطريقة التى تتبعها المنشأة سواء كانت نقدا أم بالأجل .

أما سعر التكلفة فهو يتمثل فى التكلفة الفعلية التى تتحملها المنشأة فى سبيل حصولها على البضاعة أو السلع سواء كانت لغرض البيع أو التصنيع بدء أ بعملية الشراء و الى أن يتم الإستلام الفعلى للسلعة و دخولها المخازن ، وعلى ذلك فان سعر التكلفة يشتمل على ثمن الشراء الذى تتضمنه فاتورة المورد مضافا اليه كافة المصاريف الأخرى المتعلقة بالسلعة مثل الرسوم الجمركية و مصاريف التخليص و النقل للداخل و الشال و التستيف و التشوين بالمخازن . . الخ .

و لتطبيق أساس التكلفة التطبيق السليم فى المنشآت الصناعية التى يتوافر به حسابات مراقبة للتكاليف فإن الأمر يستلزم مراعاة السياسة التى تتبعه ا فى تسعير المواد المنصرفة من المخازن .

ففى حالة اتباع سياسة الأول فى الأول أى الوارد أولا يصرف أولا ، يتم تحديد سعر التكلفة على أساس التكلفة الفعلية للرسالة الأخيرة الواردة للمخازن و فى حدود ما هو متبقى منها فى نهاية المدة .

أما فى حالة اتباع سياسة الأخير فالأول – أى أن الوارد أخير يصرف أولا يتم تحديد سعر التكلفة على أساس التكلفة الفعلية للمواد المتوافرة فى بداية الفترة المالية أو الرسائل المشتراة فى نهاية العام حسب الأحوال و فى حدود عدد الوحدات المتبقية فى نهاية العام أو المدة

و فى حالة اتباع أساس متوسط التكلفة فيتم تحديد سعر التكلفة للمواد المتبقية فى نهاية المدة على أساس أخر متوسط تكلفة تم الصرف على أساسه أو أخر متوسط

تكلفة بعد و صول أخر رسالة من المشتريات أيهما أقرب لتاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المالية ، و مما يجدر الإشارة إليه أتباع طريقة متوسط التكلفة تقتضى أعادة حساب متوسط التكلفة ، عقب ورود كل رسالة منه الى المخازن . . .

و من المتعارف عيه أن من حق كل منشأة أن تتبع ما تراه مناسبا لها فيما يختص بسياسات التسعير ، و لكن يجب أن يكون الأساس الذى تتبعه المنشأة ثابتا من سنة إلى أخرى و لا يجوز لها تغييره مطلقا حيث أن تغييره يؤدى الى نتائج وخيمة تؤثر على نتيجة النشاط و على المركز المالى للمنشأة ، كما أنه ليس هناك ما يمنع من أتباع سياسة سعرية معينة بالنسبة بصنف معين و أتباع سياسة أخرى فى صنف أخر بالمنشأة فالمهم هو ثبات الأساس المطبق بالنسبة لكل صنف من الأصناف .

و فى المنشأت الصناعية التى لا يتوافر لديها حسابات مراقبة التكاليف و كذلك الحال بالنسبة للمنشأت التجارية عادة يتم تحديد سعر التكلفة على أساس تكلفة أخر رسالة تصل الى مخازن المنشأة قبل انتهاء الفترة المالية .

و للتحقق من سلامة و صحة قيمة المخزون فان الأمر يستلزم ما يلى :-

- التحقق من صحة و سلامة التسعير و ذلك بمراجعة أسعار السوق و أسعار التكلفة التى تضمنها قوائم الجرد .
- التحقق من عدم تغيير أساس التسعير الذى اتبعته المنشأة و التأكد من أنه نفس الأساس الذى سارت عليه المنشأة فى السنوات السابقة .
- التحقق من التطبيق السليم لمبدأ التسعير (السوق أو التكلفة أيهما أقل) وفقا لم سبق ذكره أى أن يتم التقييم على أساس المقارنة بين التكلفة الكلية للأصناف و القيمة السوقية لها جملة واحدة .
- التحقق من صحة و سلامة القيم المستخرجة بقوائم الجرد و ذلك بمراجعتها من

الناحية الحسابية للتأكد من صحة ضرب الكميات فى الأسعار للتوصل الى قيمة كل صنف و كذلك التحقق من صحة التجميع بكل صفحة و التأكيد من صحة نقل المجاميع الى أخرى .

و على مراقب حسابات المنشأة ما يلي :-

- الأشراف على الجرد و التحقق من سلامة الأجراءات التى تتبع بشأنه .
- مطابقة ما أسفر عنه الجرد الفعلى على ما هو ثابت بسجلات المنشأة و بطاقات الصنف .
- التحقق من أن الجرد و التقييم قد تما وفقا للأصول المحاسبية المرعية .

ووفقا لما جاء باللائحة التنفذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فانه يجب على مراقب الحسابات أن يضمن تقريره عما إذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالأصناف التى تم تقويمها على أساس أخر غير سعر التكلفة مع ايضاح فروق التقييم و أسبابه .

٢/٤/٢/٤ الفحص الضريبي للاعتمادات المستندية :-

يتم فتح حساب الإعتمادات المستندية بدفاتر المنشأة عندما تقوم بشراء بعض احتياجاتها من الخارج سواء كانت هذه الإحتياجات ممثلة فى الات و معدات أى أصول ثابتة أو فى سلع لغرض بيعها و الإتجار فيها أو مواد لازمة للتصنيع فى حالة المنشآت الصناعية أو مواد لازمة لعمليات المقاولات فى منشآت المقاولات ، و الغرض من فتح هذا الحساب هو اظهار تكلفة المشتريات المستوردة بكافة انواعها من وقت فتح الإعتماد المستندى طرف البنك حتى وصول السلعة محل الإعتماد و استلامها استلاما نهائيا و دخولها حوزة المنشأة و ينبنى على ذلك ان يكون حساب الإعتمادات من الحسابات المدينة بطبيعتها و لا يمكن و لا يقبل أن يظهر بالدفاتر على عكس ذلك فيتم

تحميل هذا الحساب بكافة تكاليف الإستيراد من تاريخ فتح الإعتماد حتى الاستلام النهائى كما سبق الذكر و يجعل دائنا بالتكلفة الفعلية لما تم استلامه فعلا .

و من الأمور التى يلزم مراعاتها في معالجة هذا الحساب مايلى :

١ - يجب ألا يجعل حساب الاعتماد المستندى دائنا الا بالتكلفة الفعلية للمشتريات التى وردت فعلا و التى استلمتها المنشأة فعلا و تم ادخالها مخازنها بصفة عامة . و بصفة خاصة يلزم مراعاة الدقة فيما يختص بالمشتريات و خاصة اذا كانت بغرض البيع (بضاعة متاجرة) التى ترد فى نهاية الفترة المالية فيجب مراعاة الأتى :-

- عند تسوية تكلفة المشتريات الواردة بتحميل قيمتها على حساب المشتريات تكون العبرة بالإستلام الفعلى لهذه المشتريات و ليست العبرة بسداد باقى قيمة الإعتماد .

  حيث ان السداد يسبق عادة الإستلام الفعلى لهذه المشتريات .

- يلزم التحقق من أن المشتريات قد دخلت مخازن المنشأة و يتم اثباتها بدفاتر المخازن .

- يلزم التحقق من ان هذه المشتريات قد ادرجت ضمن قوائم الجرد و انها ادرجت ضمن تقييم بضاعة اخر المدة .

٢ - عند حساب تكلفة الواردات يلزم ان تتم على أساس القيمة الواردة بالفاتورة الأصلية للمورد التى ترد ضمن مستندات الشحن و ليس على أساس القيمة التى تم فتح الإعتماد على أساسها ففى الغالب الأعم الا تتفق القيمتين معا .

٣ - ينبنى على البند السابق انه يلزم مراعاة الدقة الكاملة بخصوص التأمين المخصوم فعلا باشعار البنك و التأمين المدفوع عند فتح الإعتماد . فقد يحدث أن تردفاتورة المورد بقيمة اقل من قيمة الإعتماد و يقوم البنك بخصم التأمين محسوبا على اساس قيمة هذه الفاتورة و ليس التأمين المدفوع فعلا، و لتوضيح ذلك اذا فرض المنشأة قامت بفتح اعتماد مستندى باحدى البنوك بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه و دفعت مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه كتأمين بواقع ٢٠٪ فقد يحدث أن ترد الفاتورة من المورد بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه و هى قيمة البضاعة محل الإعتماد فى هذه الحالة قد يقوم البنك بحساب باقى قيمة مستندات الإعتماد على النحو التالى :

١٦٠٠٠٠	قيمة البضاعة من واقع فاتورة المورد
٣٢٠٠٠	يخصم ٢٠٪ منها مقابل التأمين
١٢٨٠٠٠	باقى قيمة المستندات (التى يردبها أشعار البنك) و التى تقوم المنشأة بسداده

و من ذلك يلاحظ أن البنك لم يقم بخصم التأمين المدفوع بالكامل هو مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بينما تم خصم ٣٢٠٠٠ جنيه فقط أى بفرق قدره ٨٠٠٠ جنيه و يلزم أن يظهر هذا الفرق كرصيد مدين للأعتماد المستندى .

و يلزم مراعاة ذلك بكل دقة فى حالة الإعتمادات التى ترد بضائعها على دفعات أو رسائل فيجب مراعاة ما سبق عند معالجة كل رسالة ترد الى المنشأة كل على حدة .

فى بعض الأحيان تقوم المنشأة باستلام الواردات و يتم ادخالها بمخازنها فعلا دون سداد باقى قيمة الإعتماد و يحدث ذلك فى الحالات اتى يتم الأتفاق فيها مع

المورد على تأجيل السداد لأجل معين . أو موافقة البنك على منح المنشأة تسهيلاً ائتمانيا لمدة ٩٠ يوما مثلا و لما كان حساب الأعتمادات المستندية من الحسابات المدينة بطبيعتها فمن غير المقبول أن يظهر برصيد دائن فى أى وقت من الأوقات ، لذلك فانه يلزم و قبل تسويق تكلفة الواردات محل الإعتمادات المستندية فى هذه الحالة يتم تسوية باقى الأعتمادات (فى حالة عدم السداد) و ذلك بقيدها لحساب المورد فى حالة الإتفاق معه على مد مهلة السداد أو لحساب المستحقات مقابل مستندات اعتمادات لدى البنك (فى حالة التسهيلات الأئمانية) .

- قد تتعلق بعض الأعتمادات المستندية بعمليات رأسمالية كاستيراد الات أو معدات من الخارج - و يتعين مراجعة قيود أقفال هذه الأعتمادات خلال العام للتحقق من صحة التوجيه المحاسبى و عدم تضخيم المشتريات بقيمتها مع التأكد من أن تكلفة الإنتج لم تتأثر به و أنه لم يحمل على حساب الأرباح و الخسائر الا قسط الإستهلاك السنوى لهذه الآلات و المعدات التى شاركت فى الإنتاج أو ساهمت فى توليد الربح .

و يراعى ان مصايف المشتريات المتعلقة باعتمادات لم تصل بضاعتها بعد حتى تاريخ الميزانية تظهر ضمن المصروفات المقدمة مما يتعين فرزها - و لا تخصم من أرباح العام - فان وجدت استبعدت و يتم أضافتها الى الوعاء .
بالإضافة الى الأعتبارات السابقة فأنه يجب التحقق من :-

- صحة و سلامة القيد الأفتتاحى بالدفاتر و ذلك بمطابقتها بما ورد بأخر ميزانية.
- صحة سلامة ما تم أثباته بحساب الأعتمادات المستندية من الناحية الحسابية المستندية و الفنية .
- الحصول على شهادة بنكية بالأعتمادات القائمة ورصيد كل اعتماد و

التسهيلات الممنوحة منه بشأنها و مطابقة ذلك على ما هو ثابت بدفاتر المنشأة .

٥ - الفحص الضريبى لحسابات العملاء .

حسابات العملاء من الحسابات الشخصية المدينة الأساسية بأى منشأة سواء كانت تجارية أو صناعية أو ما الى ذلك . و حسابات العملاء شأنها فى ذلك شأن باقى الحسابات الشخصية المدينة الأخرى (المدينين) تنفرد بخاصية تضفى عليها حساسية خاصة قلما توجد فى الحسابات الشخصية الدائنة مثل الموردين . و هذه الخاصية تنبع أساسا من أن مستندات القيد الخاص بالعمليات المدينة و الدائنة المتعلقة بالحسابات الشخصية المدينة تتمثل غالبيتها و بصفة رئيسية فى مستندات داخلية . أى مستندات من صنع المنشأة مثل فواتير المبيعات و الأشعارات سواء كانت للخصم أو الأضافة ، حتى فى حالة السداد يتمثل المستند فى صورة ايصال السداد (سند قبض) الذى تعده المنشأة كل ذلك الى جانب الأرتباط الوثيق بين هذه الحسابات و حساب المبيعات. و هذه الخاصية تدعو الى ضرورة وضع ضوابط قوية لاحكام الرقابة على هذه الحسابات وتتمثل هذه الضوابط فى ايجاد نظام سليم للرقابة الداخلية عليها .

و للتحقق و من صحة و سلامة حسابات العملاء فان الأمر يستلزم ما يلى :-

- التحقق من سلامة الأرصدة الأفتتاحية و ذلك بمطابقتها على ما هو وارد بأخر ميزانية معتمدة و ما هو مرفق بها من كشوف تفصيلية .
- مراجعة العمليات المدينة و الدائنة المتعلقة بهذه الحسابات من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية .
- التحقق من صحة استخراج الأرصدة من الناحية الحسابية و مطابقة مجموع ارصدة الحسابات مع رصيد الحساب الأجمالى بدفتر الأستاذ العام .

- دراسة و فحص الأرصدة الشاذة (الدائنة) و التحقق من سلامة الأسباب التى أدت اليها و تصحيح ما يكتشف من أخطاء اذا لزم الأمر .

الحصول على مصادقات لجميع العملاء ، و دراسة ما ورد بها و مطابقتها على الرصيد الدفترى .

- دراسة كل عميل على حدة لتحديد جدية أو عدم جدية ما عليه من ديون للمنشأة فى ضوء ما هو متوافر لديها من معلومات و رفض أو عدم رفض الشيكات التى يقدمها و تجديد أو عدم تجديد الكمبيالات قبل مواعيد استحقاقها .

- متابعة أو تتبع سداد الأرصدة المدينة فى الفترة التالية لانتهاء السنة المالية أو الفترة المالية و قبل اصدار الميزانية و ذلك لتحديد الموقف بالنسبة للديون التى تقرر اعدامها و كذلك الحالة بالنسبة للديون المشكوك فى تحصيلها.

و غنى عن البيان أن ما سبق ذكره ينطبق جزئيا و كليا على الحسابات الشخصية المدينة الأخرى فى سبيل التحقق من سلامتها و صحتها .

٢/٤/٢/٦ أوراق القبض :-

من العناصر المكونة التى تكون مضمونة بأوراق القبض و التحقق من صحة و سلامة هذه الحقوق لا يختلف كثيرا عما سبق ذكره فى حالة حسابات العملاء من حيث الأعمال التى يلزم القيام بها و على ذلك فان الأمر يستلزم ما يلى :-

- التحقق من صحة و سلامة الأرصدة الأفتتاحية على النحو السابق ذكره .
- التحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المتعلقة بحساب أورق القبض من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية بالأضافة الى التحقق من سلامة الأرصدة المستخرجة .
- الجرد الفعلى لأوراق القبض التى تكون فى حوزة المنشأة فى تاريخ انتهاء

السنة المالية أو الفترة المالية و أثبات ذلك فى قائمة توضيح جميع البيانات الخاصة بها .

- مطابقة ما أسفر عنه الجرد الفعلي على ما هو ثابت بدفاتر المنشأة تفصيليا .

- التحقق من أن تاريخ استحقاق أوراق القبض يأتى بعد انتهاء السنة المالية .

الحصول على شهادة من البنك توضح أوراق القبض التى فى حوزته بغرض التحصيل فى تاريخ أنتهاء السنة المالية أو الفترة المالية .

- تتبع العمليات المتعلقة بأوراق القبض التى تتم بعد تاريخ أنتهاء الفترة المالية و التى يتم الأعداد لها و التحقق من صحة التوجه المحسبى على ضؤ ما تسفر عنه عملية التتبع .

الدفعات المقدمة للغير :-

حساب الدفعات المقدمة للغير من الحسابات التى تظهر عادة فى دفاتر شركات المقاولات التى تقوم بأسناد بعض الأعمال المملوكة اليها الى منشآت أخرى تكون مشتغلة فى نفس النشاط الذى يتفق و طبيعتهذه الأعمال أو الى مقاولى الباطن للقيام بتنفيذها لحسابه و يتم اسناد هذه الأعمال بمقتضى عقود توضح طبيعة الأعمال و القيمة المتفق عليها للتنفيذ . و يتضمن العقد عادة الأتفاق على أن تدفع المنشأة صاحبة العملية دفعة مقدمة تحت الحساب تحدد عادة بنسبة معينة من قيمة العقد (العملية) ويتم تسويتها مع ما يستحق من أعمال منفذة بالأسلوب المتفق عليه .

و قد يظهر هذا الحساب أيضا بدفتر بعض المنشأت التجارية أو الصناعية عند قيامها بانشاء توسعات جديدة تستلزم القيام ببعض الأعمال الأنشائية مثل أقامة المبانى و عمل التجهيزات ، و قد يتطلب الأمر اسناد هذه الأعمال الى الغير للقيام بتنفيذها أو عند قيام المنشأت بشراء أصول رأسمالية جديدة ، و قد يقتضى الأمر فى

الحالتين تقديم دفعة مقدمة تحت حساب تنفيذ الأعمال أو التوريد و يتوقف ذلك بالطبع على ما يتفق عليه وما يتضمنه عقد العملية أو عقد التوريد و للتحقق من صحة و سلامة حساب الدفعات فإن الأمر يستلزم ما يلى :-

- التحقق من سلامة الأرصدة الأفتتاحية بالدفاتر و ذلك بمراجعتها على ما هو ثابت بأخر ميزانية معتمدة و الكشوف المرفقة بها .
- التحقق من أن العمليات المرتبطة بها متعلقة بالنشاط الذى تزاوله المنشأة أو لازمة لتحقق أغراضها .
- التحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بحساب الدفعات المقدمة للغير من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية مع مراعاة الدقة الكاملة عند تسويتها من حيث التوجيه المحاسبى و التحقق من الترابط الكامل بين هذا الحساب و ما يتم تحميله على حساب العمليات فى منشأت المقاولات .
- مطابقة ما يرد من كشوف حساب و مصادقات من الجهات و المنشأت المتعاقد معها على ما هو مثبت بحساب الدفعات المقدمة و التحقق من مطابقة الأرصدة .

و مما يجدر الأشارة اليه فان حساب الدفعات للغير من الحسابات المدينة بطبيعته و التى يلزم ظهورها دائما برصيد مدين فان تبين ما يخالف ذلك أى ظهورها برصيد دائن فان ينطوى على وجود أخطأ يجب الكشف عنها و علاجها على وجه الدقة .

٧ - تأمينات الضمانات :-

قد يتطلب الأمر فى بعض الأحيان حصول المنشأة على دفعة مقدمة من الغير

تحت حساب تنفيذ الأعمال أو التوريدات المسندة اليها تقديم ضمان بنكى بقيمة معينة يتفق عليها . و قد تتعادل قيمة الضمان البنكى مع قيمة الدفعات المقدمة أو تقل و قد تزيد ، و يقوم البنك بإعادة اصدار خطاب الضمان بالقيمة المطلوبة مقابل تأمين يحدد بنسبة من قيمة الضمان . و تظل قيمة الضمان المدفوع من قبل المنشأة محجوزة طرف البنك لمدة صلاحية خطاب الضمان الصادر الا اذا أقتضى الأمر تجديده لمدد أخرى أو الغائه . و لا يتم الغاء خطابات الضمان خلال مدة سريانها إلا بموفقة من صدرت له أى لصالحه ضمانا لما يكون له من حقوق .

و لضمان صحة و سلامة حسابات تأمينات الضمان فيجب القيام بما يلى :-

- التحقق من صحة الأرصدة الأفتتاحية بالدفاتر بالرجوع الى أخر ميزانية معتمدة .
- التحقق من أن تأمينات الضمانات المستجدة خلال العام تتفق مع ما تتضمنه عقود العمليات المسندة للمنشأة خلال العام .
- التحقق من أن العمليات المرتبطة بهذه التأمينات مدرجة بدفاتر المنشأة و إن ما تم تنفيذه منها قد أدرج بالكامل ضمن حساباتها الختامية عن الفترة الحالية .
- التحقق من صحة العمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بهذا الحساب من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية .
- التحقق من جدية ما يتم الغائه من هذه التأمينات و صحة و سلامة أسباب الألغاء .
- الحصول على شهادة بنكية بتأمينات الضمانات القائمة المحجوزة لدى البنك فى تاريخ انتهاء الفترة المالية للمنشأة و خطابات الضمانات الصادرة بشأنها

و الغرض منها و مدة سريانها و صلاحيتها و كذلك بيان خطابات الضمانات التى تم الغائها خلال العام و مطابقة كل ذلك على المسجل بحسابات المنشأة و التحقق من مطابقة الرصيد الدفترى لحساب تأمينات الضمانات مع ما ورد بالشهادة البنكية .

٨ - التأمينات لدى الغير :-

تتمثل التأمينات لدى الغير فى الأتى :-

أ - تأمينات دائمة :

و هى التى ترتبط بوجود المنشأة نفسها باعتبارها كيان مستقل له الشخصية الأعتبارية أو المعنوية كتأمين المياه و الأنارة و التليفون و الإيجار .

ب - تأمينات مؤقتة :

و هى التى ترتبط بالعمليات التى تباشرها المنشأة أى التى ترتبط بالنشاط الجارى للمنشأة . مثل المبالغ التى تخصم أو تستقطع مما يكون مستحقا للمنشأة عما تقوم بتنفيذه من أعمال أو توريدات كضمان لحسن التنفيذ أو التوريد وفق ما هو متفق عليه بعقد عملية أو عقد التوريدات . عادة يتم الأتفاق على تحديد هذه المبالغ بنسبة مئوية معينة من قيمة ما يتم تنفيذ و التحقق من سلامة حساب التأمينات لدى الغير فان الأمر يستلزم مايلى :-

- التحق من صحة الأرصدة الأفتتاحية بالدفاتر و ذلك بمراجعتها على أخر ميزانية معتمدة
- التحقق من ان التأمينات الدائمة المستجدة خلال العام مؤيدة بالمستندات الخارجية و أن تكون هذه المستندات صادرة و موجهة باسم المنشأة و لخدمة أغراضها و التحقق من مدى أرتباطها بالنشاط و العمليات التى تباشرها

المنشأة و انعكاس ذلك على ما هو مثبت بالدفاتر .

- التحقق من صحة العمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بهذا الحساب من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية .

- التحقق من أن العمليات المرتبط بهذه التأمينات (التأمينات المؤقتة) مدرجة بدفاتر المنشأة و أن ما تم تنفيذه أو توريده منه قد ادرج بالكامل ضمن حساباتها الختامية عن الفترة المالية الحالية .

- التحقق من صحة و سلامة التأمينات لدى الغير (المؤقتة) المقيدة خلال العام عن طريق مقارنتها بالأعمال التى تم تنفيذها و المرتبطة بها خلال نفس العام و مطابقة ذلك على ما ورد بعقد العملية و ما جاء بمستخلصات الأعمال أو التوريدات .

- مطابقة ما يرد من كشوف حساب أو مصادقات من الجهات و المنشآت المتعاقدة معها على ما هو مقيد بحساب التأمينات لدى الغير و التحقق من مطابقة الأرصدة .

- المصاريف المدفوعة مقدماً : -

من القواعد المحاسبية السليمة و المعمول بها أعمالا لمبدأ سنوية المحاسبة أن يتم تحميل كل سنة أو فترة مالية بما يخصها من مصروف أو ايراد . ويستلزم ذلك بالضرورة تحديد ما يخصها من مصروف أو ايراد . و يستلزم ذلك بالضرورة تحديد ما يخص كل فترة مالية من هذين العنصرين و يتفق ذلك مع ما تستوجبه المحاسبة الضريبية تطبيقا لمبدأ سنوية الضريبة واستقلال كل سنة ضريبية بما يخصها من ايراد أو مصروف عما قبلها أو بعده.

و عادة تقوم المنشأة بسداد بعض مصروفاتها بصفة مقدمة للحصول على خدمات معينة لمدة محددة مقبلة . و قد تمتد الأستفادة من هذه الخدمات لتشمل جزءا من الفترة المالية المقبلة للمنشأة أو لتشمل عددا من الفترات المالية التالية . و نظرا لعدم توافق أو تزامن مدد الأستفادة من هذه الخدمات مع الفترات المالية للمنشأة من حيث بدايتها و نهايتها فإن الأمر يستلزم تحديد ما يخص كل فترة مالية من هذه المصروفات و تحميلها بما مقدر استفادتها منها ، و يتأتى ذلك عن طريق القيام بعمل التسويات الجردية فى نهاية كل فترة مالية ، التى تهدف اساسا الى تحقيق مبدأ سنوية المحاسبة و استقلال كل فترة مالية بما يخصها من مصروف أو ايراد عما قبلها أو بعدها. و ذلك بتحميل الفترة المالية الحالية بما يخصها من مثل هذه المصروفات بقدر استفادتها و ما يتبقى بعد ذلك أى ما يخص الفترة المالية التالية أو الفترات التالية يتم تحميله على حساب المصاريف المدفوعة مقدما ، و فيما يلى بعضا من هذه المصروفات على سبيل المثال :-

- رسم الإشتراك السنوى لتليفون المنشأة و رسوم خدمة التلكس و يتم سداد هذه الرسوم بصفة مقدمة عن سنة ميلادية مقبلة أى تبدأ من أول يناير و تنتهى بنهاية ديسمبر من كل عام .
- مصاريف ورسوم استخراج و تجديد تراخيص مرور السيارات المملوكة للمنشأة و يتم سدادها عن كل سنة كاملة و بصفة مقدمة تبدأ اعتبارا من تاريخ منح الترخيص .
- مصاريف التأمين الأجبارى على سيارات المنشأة و يتم سدادها لمدة سنة كاملة بصفة مؤقتة تبدأ من تاريخ التأمين .
- مصاريف التأمين على أصول المنشأة ضد السرقة أو الحريق أو الهلاك و يتم سدادها مقدما عن سنة مقبلة أو عن فترة أقل من سنة مقبلة وفقا لم يقضى

به عقد التأمين .

- الإيجارات المقدمة التى قد تقوم المنشأة بدفعها مقابل استئجار عقار أو جزء من عقار أو استئجار قطعة أرض فضاء لاستخدامها فى أغراض التشوين و التخزين و يتم سداد هذه الأيجارات بصفة مقدمة دفعة واحدة لمدة قد قد تصل فى بعض الأحيان الى أمد بعيد فقد تصل الى خمس سنوات أو أكثر من ذلك، و من البديهى أنه تبدأ هذه المدة من التاريخ الثابت بعقد الأيجار.
- رسم السجل التجارى و أشتراك الغرفة التجارية و يتم سداده دورياً بصفة مقدمة لمدة عام .
- الأدوات المكتبية و المطبوعات المتوفرة لدى المنشأة فى نهاية السنة المالية تعتبر من المصاريف المقدمة خاصة فى المنشأة التى تكون بها هذه لبنود ذات قيمة كثيرة مما يستلزم مراعاتها و عدم التغاضى عنه .
- أى مصروفات تقوم المنشأة بسدادها بصفة مؤقتة للأستفادة من خدماتها لمدة مستقبلة ، و لايضاح كيفية معالجة مثل هذه المصروفات المعالجة السليمة بما يتمشى مع ما سبق بيانه بخصوص تطبيق مبدأ سنوية المحاسبة و سنوية الضريبة و استقلال كل سنة مالية عما قبله و ما بعده يتم استعراض الأمثلة التالية :-

مثال « ١ »

قامت المنشأة بسداد مبلغ ١٨٠ جم رسم اشتراك سنوى للتليفون المخصص لها بتاريخ ٣٠ يونيو ١٩٩٤ و بفرض أن السنة المالية للمنشأة تنتهى فى ٩٤/١٢/٣١ فان ما يتم تحميله على مصروفات السنة المالية الحالية المنتهية فى ٩٤/١٢/٣١ هو ١٨٠ جنيه × ٦ شهور / ١٢ شهر = ٩٠ جنيه .

و يتم تحميل باقى ما سددته المنشأة و هو مبلغ ٩٠ جنيه على حساب المصاريف المدفوعة مقدما والذى يرد ضمن ميزانية المنشأة التى يتم أعدادها فى ٩٤/١٢/٣١.

و بهدف تحقيق صحة و سلامة حساب المصروفات المدفوعة ، يستلزم الأمر مراعاة الفاحص لما يلى :-

- التحقق من صحة الرصيد الأفتتاحى بالدفاتر و ذلك بمراجعته على أخر ميزانية معتمدة .
- التحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بذلك الشرط حسابياً مستندياً وفنيا، و يتسلزم ذلك فحص المستندات المؤيدة بالمصروفات المحملة على الفترة المالية للتحقق من أنها تخص نفس لفترة المحملة عليها ، و التحقق من عدم وجود ما يخص فترات مالية تالية ضمن هذه المصروفات.

١٠ - النقدية بالبنوك و الصندوق

- النقدية من الحسابات ذات الأهمية العامة و الخاصة فى أى منشأة من منشأت صغر حجمها أو كبر، و هى من الحسابات التى توليها مصلحة الضرائب قدرا كبيرا من لإهتمام و العناية الفائقة عند قيامها بفحص و مراجعة دفاتر المنشأت على اختلاف أنواعها .

و من الأمور التى يجب مراعاتها و تكون دائما محل اعتبار من جانب مصلحة الضرائب عند الفحص - و هو الأهتمام بوجود نظام سليم و محكم للرقابة على هذه الحسابات و هو ما يعرف بنظام المراقبة الداخلية للعمليات النقدية ، و يكون الهدف منه سد الثغرات و منع التلاعب فى النقدية و توخى الضمانات الكفيلة باكتشاف الأخطاء أو التلاعب فيها . و عادة فان الفحص الضريبى الذى تقوم به مصلحة الضرائب يضيق أو يتسع و فقا لم يكتشف و يتضح من دراسة نظام المراقبة الداخلية المعمول بها فى المنشأة موضوع المحاسبة .

ومن الأمور و المبادئ الرئيسية التى يلزم توافرها لوجود نظام سليم للرقابة الداخلية على العمليات النقدية ما يلى :-

- التحديد الواضح و الدقيق لاختصاصات و مسئوليات أمين الخزينة و التى يجب أن تكون مركزه فى أعمال الخزينة فقط .

- يجب ألا يكون لأمين الخزينة علاقة بأثبات أو الترحيل بدفاتر المدينين و الدائنين و اعداد كشوف الحساب و مذكرة تسوية حساب المنشأة مع البنك ، و يحظر عليه الأحتفاظ بأوراق القبض و الأوراق المالية و الأسهم و لا يحق له الأشتراك فى الجرد المفاجئ للخزينة .

- عدم قبول أى مبلغ ألا بموجب أذن توريد وعدم الصرف ألا بموجب أذن صرف ، وأن تكون الأذون معتمدة من المسؤل الممنوح له حق التوقيع و المفوض بذلك الى جانب وجود نظام رقابى على دفاتر أذون التوريد و الصرف .

- يجب أن تكون جميع المقبوضات و المدفوعات مؤيدة بالمستندات الصحيحة التى تثبت جدية العمليات المتعلقة به . و أن تخضع هذه المستندات للمراجعة قبل الصرف أو القبض (المراجعة القبلية) و ان يتم ختم الصرف والمستندات المؤيدة لها المرفقة بها بخاتم خاص بما يفيد الصرف . و كذلك يتم ختم أذون التوريد بما يفيد التوريد لضمان عدم تكرار العمليات .

- مراعاة أن يتم ايداع جميع مقبوضات المنشأة فى حسابها بالبنك فى نفس اليوم أو اليوم التالى و ان يتم صرف كافة المدفوعات بموجب شيكات يتم سحبها على البنك الذى تتعامل معه المنشأة فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة .

- اتخاذ كافة الأجراءات الوقائية للمحافظة على النقدية مثل التأمين على

الخزينة و محتوياتها ضد السرقة و الحريق و كذلك التأمين على أمين الخزينة ضد خيانة الأمانة و الأختلاس .

- جرد الخزينة جردا مفاجئا على فترات دورية لا تقل عن مرة واحدة كل شهر و مطابقة ما يسفر عنه الجرد مع ما هو ثابت بالدفاتر و بحث أسباب الفروق أن وجدت .

- أعداد مذكرة تسوية رصيد البنك فى المنشأة مع البنك الذى تتعامل معه دوريا عقب ورود كشف حساب البنك مباشرة و متابعة المبالغ المعلقة بالتسوية

و لكى يتم اعداد حسابات النقدية (البنوك - الصندوق) الأعداد السليم يتعين ايضاح الأهداف الرئيسية التى تهدف اليها المصلحة عند فحص هذه الحسابات و التى تتلخص فى الأتى :-

أ - التحقق من أن جميع المقبوضات التى حصلت عليها المنشأة قد تم تسجيلها بالكامل بالدفاتر و قد تم معالجتها محاسبيا - بما يتمشى مع القواعد و المبادئ المحاسبية السليمة و المتعارف عليها

ب - التحقق من أن جميع المدفوعات المثبتة بالدفاترمؤيدة بالمستندات الصحيحة التى تلزم توافرها لاثبات جدية العمليات المتعلقة بها وألا تكون لتغطية عمليات وهمية .

ج - التحقق من صحة و سلامة الرصيد الدفترى لحسابات النقدية و مطابقتها لما جاء بميزانية المنشأة .

و فيما يلى يتم تناول الأمور الواجب مراعاتها للتحقق من سلامة حسابات النقدية :

حساب البنك :-

سبق الذكر بان من أهم وسائل الرقابة الداخلية مراعاة أن يتم ايداع جميع مقبوضات المنشأة فى حساب لها بالبنك فى نفس اليوم أو اليوم التالى و ان يتم سحبها على البنك الذى تتعامل معه .

و لتحقيق صحة و سلامة حساب البنك فان الأمر يستلزم ما يلى :-

- التحقق من صحة و سلامة الرصيد أو القيد الأفتتاحى بالدفاتر و ذلك بمطابقته على ما هو وارد بآخر ميزانية معتمدة .
- التحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المعلقة بحساب البنك و ذلك بمراجعتها حسابيا و مستنديا .
- التحقق من صحة و سلامة استخراج الأرصدة المدينة و الدائنة للمنشأة و الحسابات القائمة بدفاتر فى تاريخ اقفال الميزانية و مطابقة كل ذلك على ما هو ثابت بدفاتر المنشأة و دراسة الأختلافات أن وجدت و معالجتها بعد دراسة أسبابها .
- مطابقة حساب البنك و التحقق من صحة و سلامة ماتضمنه مذكرة التسوية أو مذكرة الموازنة البنكية و تتبع العمليات المعلقة الواردة بها للتحقق من اثباتها بحساب البنك .

و من الأمور التى يجب مراعاتها أن تتم مطابقة حساب البنك دوريا و بصفة منتظمة عما ورد كشف حساب البنك ، و تقع مسئولية ذلك على الأدارة المالية بالمنشأة و يقع على عاتق محاسب المنشأة متابعة ذلك ، و قد سبق الذكر من قبل انه من الأمور الهامة التى يلزم توافرها لضمان وجود نظام سليم للرقابة على عمليات المنشأة النقدية هو القيام باعداد مذكرة تسوية رصيد المنشأة مع البنك الذى تتعامل معه دوريـــا و

متابعة المبالغ المعلقة بها .

و غنى عن البيان أنه فى حالة ما اذا كان رصيد البنك بدفاتر المنشأة فان صورة المذكرة تنعكس تماما فما يضاف سابقاً يستنزل و ما يستنزل أو يخصم يضاف .

و من الأمور التى يلزم مراعاتها عند مطابقة حساب البنك و اعداد مذكرة التسوية ما يلى :-

- ما يرد بكشف حساب البنك يجب أن يكون متطابقا لما هو مقيد بدفاتر المنشأة .
- يلزم تطابق الأيداعات النقدية من حيث قيمتها أى مبالغها و تواريخ ايداعها فى كل من كشف الحساب و حساب البنك بدفاتر المنشأة .
- فى الحالات التى يتقاضى فيها البنك عمولة تحصيل على الشيكات المرسلة للتحصيل فان قيمة هذه الشيكات تظهر فى كشف الحساب بقيمتها الصافية بعد خصم عمولة التحصيل ، كذلك الحال بالنسبة للاوراق القبض المرسلة للتحصيل فانها تظهر بالكشف بقيمتها الصافية بعد خصم مصاريف التحصيل .
- فى الحالات الى يقوم فيها البنك بتحصيل شيكين أو أكثر لحساب المنشأة فقد تظهر قيمة هذه الشيكات مفردة واحده دون تفصيل بكشف البنك و على ذلك يلزم معرفة مكونات هذه المفردة و الشيكات الخاصة بها حتى تتم المطابقة على أساس سليم .
- غالبا ما يكون التاريخ الوارد بكشف حساب البنك فى حالة الشيكات المرسلة للتحصيل لاحقا لتاريخ أرسال هذه الشيكات من المنشأة لعدم قيام البنك بتسجيل هذه الشيكات - لحساب المنشأة الا عند تحصيلها و على ذلك يختلف التاريخ بكشف الحساب عن تاريخ التسجيل بدفاتر المنشأة .

- متابعة العمليات و المبالغ المعلقة التى تتضمنها مذكرة التسوية بصفة مستمرة خلال السنة و خلال الفترة التالية لانتهاء السنة المالية و معالجتها بشكل سليمة اذا استلزم الأمر ذلك .

حساب الصندوق :

هو المترجم الحقيقى لكافة العمليات النقدية بأى منشأة من مقبوضات و مدفوعات و هو الذى تبدأ به حركة النشاط و تنتهى اليه . و على ذلك فهو من الحسابات الأساسية التى يستلزم بالضرورة سلامته و انتظامه من حيث الشكل و اظهار الحقيقة بكل أمانة .

ووفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة و هو ما تسعى مصلحة الضرائب دائما الى التحقق منه و قد سبق تناول المبادئ الرئيسية التى يلزم توافرها لايجاد نظام سليم للرقابة الداخلية على العمليات النقدية و لتحقيق سلامة و صحة هذا الحساب فان الأمر يستوجب مايلى :-

- مطابقة الرصيد الأفتتاحى لحساب الصندوق على ما هو ورد بأخر ميزانية و التحقق من صحته و سلامته .
- التحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بحساب الصندوق و ذلك بمراجعتها حسابيا و ذلك عن طريق :-
- مراجعة مستندات القيد حسابيا .
- مراجعة المجاميع الرأسمالية و الأفقية .
- مراجعة نقل المجاميع من صفحة الى أخرى .
- مراجعة ترحيل المجاميع الى اليومية العامة فى نهاية كل فترة زمنية .

- مراجعة استخراج الرصيد و التأكد من صحته .

هذا الى جانب المراجعة المستندية و الفنية لهذه العمليات .

- متابعة حركة الصندوق اليومية و الشهرية و مطابقة كشف حركة الصندوق الى جانب مطابقة رصيد الصندوق من واقع كشف الحركة على الرصيد الدفترى لهذا الحساب و فى حالة الجرد المفاجئ يتم مطابقة ما سبق على ما يسفر عنه الجرد .

- القيام بجرد خزينة المنشأة " الصندوق " فى أخر يوم من أيام السنة المالية اى عد و حصر كافة موجودات الخزينة - و يتم ذلك عادة فى حضور مراقب حسابات المنشأة - و مطابقة ما يسفر عنه الجرد الفعلى على الرصيد الدفترى للصندوق و كشف حركة النقدية - بعد التحقق من قيد جميع المقبوضات و المدفوعات حتى تاريخ الجرد .

١١ - مصلحة الضرائب رصيد مدين :-

قد تظهر مصلحة الضرائب بدفاتر المنشأة برصيد مدين و يتمثل هذا الرصيد عادة فى المبالغ المخصومة من مستحقاتها او المبالغ المضافة عليها من قبل الجهات المتعامل معها تطبيقاً لنظام الخصم و الأضافة وفق ما جاء بنص المواد ٣٧ ، ٣٨ ، ٣٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و هذه المبالغ المخصومة و المضافة يتم توريدها الى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على المنشأة و هى ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية .

و يلزم مراجعة هذا الحساب و ضبطه و عادة يقوم مأمور الضرائب عند فحص الدفاتر بمراجعة هذا الحساب و مطابقته مع بيان الخصم و الأضافة للتحقق من ان دفاتر المنشأة قد تضمنت جميع المبالغ المخصومة منها او المضافة عليها و مايقابها من ايرادت متصلة بهذه المبالغ .

٣/٣/٢/٢ الفحص الضريبي لحسابات الخصوم :-

تتكون حسابات الخصوم بوجه عام من حقوق أصحاب المشروع و تتمثل فى رأس المال و الأرباح المحتجزة و المرحلة ، أرباح العام الحالى ، الحسابات الجارية الدائنة للشركاء بالأضافة الى حقوق الغير و التى يمكن تصنيفها على أساس تاريخ استحقاقها الى خصوم ثابتة (الالتزامات التى تستحق بعد فترة أطول من سنة مثل القروض طويلة الأجل او المخصصات) و خصوم متداولة و هى الالتزامات التى تستحق على المنشأة خلال العام .

و فيما يلى الأرشادات المتعلقة بالفحص الضريبى لبنود حسابات الخصوم .

رأس المال :-

رأس المال هو مجموع القيم النقدية و العينية التى يقدمها المالك أو الملاك (الشركاء) للمنشأة لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة و للتحقق من سلامة رأس المال بمنشأة قائمة فعلاً و مستمرة فى النشاط دون حدوث أى تغير فى الشكل القانونى أو فى رأسمالها فان الأمر يستلزم اكثر من مقارنة ما جاء بآخر ميزانية معتمدة على ما هو ثابت بالحساب المشار اليه بدفاتر المنشأة التى تنشأ حديثا، كما ان الأمر يستلزم دراسة و فحص المستندات المتعلقة بقيام المنشأة و على الأخص السجل التجارى و عقد الشركة فى حالة شركات التضامن و التوصية البسيطة مع ضرورة مراعاة استيفاء عقد الشركة للشروط القانونية من تسجيل و اعلان و نشر و التحقق من صحة و سلامة و اثبات رأس المال من الناحية الحسابية و الفنية على ضو هذه المستندات مع مراعاة ما جاء بالفقرة الثانية من المادة ٣٥من القانون١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التى تنص على مايلى:-

يعتبر فى حكم الممول الفرد الشركات القائمة و التى تقوم بين الأصول و الفروع القصر أو بين الأزواج او بين بعضهم البعض و تربط الضريبة فى هذه الحالة باسم الأصل او الزوج بحسب الأحوال ما لم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة و ذلك دون اخلال بحق الغير . . .

٣ - الحسابات الجارية لاصحاب المنشأة :-

يتعين مراجعة و فحص هذه الحسابات بكل دقة للتحقق من صحة و سلامة العمليات المدينة و الدائنة المتعلقة بها من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية و التحقق من انها لا تتضمن ما يلى :-

أ - أى أرباح من عمليات مشاركة مع الغير.

ب - أية عمولات دائنة مستحقة أو مسدد عن أى عمليات لم تظهرها دفاتر المنشأة .

جـ - أى ايرادات مقابل استشمارات اخرى أو أى ايرادات أخرى .

د - أى تسويات يكون الهدف منها اعمال مبدأ الضبط المحاسبى فقط دون ارتباط بهذه الحسابات .

٤ - الإحتياطيات :-

أ - يتعين فحص جميع الإحتياطيات بالميزانية الا اذ تبين انه لم يطرأ عليها أى تغير و بحث اسباب أى زيادة أو اضافات عليها.

فالزيادة على قيمة الإحتياطيات التى مصدرها حساب الأرباح و اخسائر ترد الى الوعاء - كما سبق الكلام عنها ، و لا يسمح الا بالمبالغ التى مصدرها حساب التوزيع، حتى لو كانت اقساط استهلاك الأصول المستهلكة دفتريا التى تحمل على حساب الأرباح و الخسائر كاحتياطى ارتفاع اسعار اصول .

ب - الكشف عن الإحتياطيات السرية المتعمدة :

الإحتياطى السرى عن غير عمد مسموح به تمشيا مع طبيعة المبادئ الصحيحة فى تقويم اصول الميزانية كالتى تقضى بتقدير الأصول المتداولة بسعر السوق او الشراء

ايهما أقل - هذا الإحتياطى لا يخضع للضريبة الا فى حالة بيع هذه الأصول فحينئذ تتغير طبيعتها بتمام عملية البيع اذ تصبح عندئذ ارباحا فعلية و محققة .

اما الإحتياطيات السرية المتعمدة يتعين الكشف عنها وردها الى الوعاء الخاضع مع العلم بانها تتكون بطريقتين .

أ - بالمغالاة فى تخفيض قيمة الأصول .

- بالمغالاة فى استهلاك الأصول الثابتة .

- باعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات ايرادية .

- بالمغالاة فى تخفيض الأصول المتداولة كان تقدر بضاعة أخر المدة باقل من سعرى الشراء و السوق .

- عدم مراعاة المدفوعات المقدمة و الإيرادات المستحقة .

ب - المغالاة فى زيادة الخصوم :

- عن طريق تضخيم الدائنين أو الأرصدة الدائنة المختلفة كتضخيم المصروفات المستحقة أو الإيرادات المقدمة .

٥ - المخصصات :-

المخصص عبارة عن عبء يتم تحميله على ايرادات المنشأة لمواجهة خسائر أو اعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث و غير محددة المقدار ، و من ذلك يتضح الفرق بين المخصص و الإحتياطى الذى يعرف بانه تجنيب او حجز من ارباح المنشأة الصافية لمواجهة اى اعباء أو خسائر محتملة الحدوث .

و قد اجاز القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تكوين المخصصات فقط دون اجازة تكوين الأحتياطيات بشروط محدد و على ان يتم استخدامها فى الأغراض التى

خصص من أجلها فقط و قد بينت ذلك المادة ٢٧ من القانون المشار اليه بالبند رقم ٦ حيث تنص المادة المذكورة على ما يلى :-

" يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس الصفقة أو العمليات . . . بعد خصم جميع التكاليف و على الأخص .

١ - . . . .

٢ - . . . .

٦ - المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث و غير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة و أن تستغل فى الغرض الذى خصصت من أجله فاذا أتضح بعد ذلك أنها استخدمت فى غير ما خصصت من أجله فأنها تدخل فى أيرادات أول سنة تحت الفحص ، و فى جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح الصافى للمنشأة ، أما المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الأحتياطيات على اختلاف أنواعها و التى تعد لتغطية خسارة محتملة أو أو لمنح العاملين مكافأت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة شهور فى السنة فانها تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

و بناء على ما تقدم و للتحقق من صحة و سلامة المخصصات فانه يستلزم مراعاة ما يلى :-

- التحقق من صحة و سلامة الرصيد الأفتتاحى بدفاتر المنشأة و ذلك بمراجعتها و مطابقتها على على ما هو وارد بأخر ميزانية معتمدة مع مراعاة ما أدخل عليها من تعديلات من قبل مصلحة الضرائب .

- التحقق من أن المخصصات التى سبق تكوينها قد تم استخدامها فى أغراض التى خصصت و تكونت من أجلها و فى حالة استخدامها فى أغراض أخرى فانه يلزم رد ما تم استخدامه على هذا النحو الى ايراداته أو السنة تحت الفحص .

- التحقق من أن المخصصات التى مازالت بدفاتر المنشأة و التى تكونت بسنوات سابقة أى تلك التى يتم استخدامها بعد ما تزال الأسباب و الأغراض التى تكونت من أجلها قائمة و لم تنته بعد ، حيث أن أستمرار وجود و بقاء المخصص يرتبط ارتباطا وثيقا باستمرار وجود الأسباب و الأغراض التى أنشأ من أجلها ووجود مخصص دون وجود أو زوال الأسباب التى أنشئ من أجلها يفقده صفته الأساسية و فى هذه الحالة يعتبر المخصص نوعا من أنواع الأحتياطيات السرية .

و ينبنى عى ذلك أنه يلزم رد المخصصات التى زالت الأسباب و الأغراض التى تكونت من أجلها الى ايرادات المنشأة فى أول سنة تحت الفحص و ذلك أعمالا لنص الفقرة السادسة من المادة المشار اليها و على اعتبار ان المخصصات القائمة على النحو السالف قد أصبحت فى حكم الأحتياطيات.

- التحقق من أن المخصصات التى تم تكوينها حديثا - الأضافات - و التى تم تحميلها على ايرادات الفترة المالية موضوع الأعداد و الفحص قد تم تكوينها وفقا لما جاء بالبند السادس من المادة ٢٧ المشار اليها أى تكون لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث و غير محددة المقدار و مقيدة بدفاتر المنشأة و ألا تزيد جملة المخصصات المحملة على الفترة أو السنة على ٥٪ من الربح الصافى للمنشأة .

٦ - القروض طويلة الأجل :-

تلجأ بعض المنشآت الى القروض كوسيلة من وسائل التمويل لتمويل عملياتها أو للقيام بتوسعات جديدة أو لشراء أصول ثابتة جديدة، و قد يتم الأقتراض من الغير سواء كان فردا أو بنكا أو شركة اخرى و قد يتم الأقتراض من أحد الشركاء و قد سبق الإيضاح بان القروض طويلة تدخل ضمن مكونات الخصوم ·الثابتة و هى التزامات على المنشأة لا تستحق الا بعد مدة أطول من سنة .

و من الأمور التى يلزم مراعاتها أعمالا بما جاء بنص المدة ٣٥ بفقرتها الثانية - من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى تحديد مفهوم الممول الفرد بالنسبة للقروض التى تبرم عقودها بين الأصول و الفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض .

و للتحقق من سلامة حساب القروض طويلة الأجل يلزم ما يلى :-

- التحقق من صحة الرصيد الأفتتاحى و ذلك بمطابقته على ما ورد بأخر ميزانية معتمدة .

- فى حالات شركات الأشخاص يلزم مراجعة عقد الشركة للتحقق من أنه يتضمن جواز الأقتراض و معرفة الحالات التى يجوز فيها ذلك .

- مراجعة عقود القروض المبرمة حديثا و ذلك بهدف ما يلى :-

أ - التحقق من أن الغرض من القروض يخدم أغراض المنشأة .

ب - معرفة مقدار القروض و شروطه و مقدار الفائدة المستحقة .

ج - معرفة طريقة سداد القروض و مواعيد الأستحقاق .

د - الضمانات المقدمة من المنشأة للحصول على القروض .

- التحقق من الأستلام الفعلى لقيمة القروض و ذلك بمراجعة المستندات المؤيدة لذلك و التحقق من سلامتها .

- التحقق من أن المنشأة قد قامت باستقطاع الضريبة المستحقة على فوائد القروض وفقا لأحكام الضريبة على ايردات رؤوس الأموال المنقولة و توريدها لمصلحة الضرائب الا اذا كانت هذه الفوائد قد دفعت لجهات تمتهن التسليف و تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية أو غير ذلك مع الحالات التى حددها القانون - مع مراعاة أن ما يحصل عليه الشريك المتضامن كفوائد على القروض المقدم منه للمنشأة يكون خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و على ذلك فانه يلزم مراعاة اضافتها الى نصيبه فى أرباح المنشأة .

٧ - الخصوم المتداولة :-

سبق الأيضاح بأن الخصوم المتداولة هى الألتزامات التى تستحق على المنشأة خلال العام أى تتمثل فى الحقوق و الألتزامات القصيرة الأجل التى تستحق للغير و على ذلك فأنها تشتمل على الحسابات الدائنة للبنوك " السحب على المكشوف " مقابل تسهيلات أئتمانية و حسابات الموردين و الدائنين المتنوعين كذلك قد تشتمل على حساب الدفعات المقدمة من الغير و التأمينات و المصاريف المستحقة الى جانب ما قد يظهر من الحسابات الدائنة الأخرى وفقا لطبيعة و مقتضى النشاط بكل منشأة بالأضافة الى ما قد تظهره الحسابات من رصيد دائن لمصلحة الضرائب .

و الخصوم المتداولة من حيث أعدادها و فحص حساباتها لا تختلف كثيرا عما سبق بيانه بشأن حسابات الأصول المتداولة الا فى جزئيات صغيرة و محدودة و بما يتفق مع طبيعة كل حساب من حساباتها على النحو الذى يتضح فيما يلى :-

١/٧ - حساب البنوك الدائنة(بنوك السحب علي المكشوف)

و هى لا تختف فى أعدادها و فحصها عما سبق ذكره عند تناول حسابات البنوك " المدينة " ضمن الأصول المتداولة ، و يضاف الى ذلك أن الأمر يستلزم عند

فحص حسابات البنوك الدائنة الأطلاع على الأتفقات و العقود المبرمة بين هذه البنوك والمنشأة بقصد التعرف على طبيعة هذه الحسابات و الغرض منها و شروطها مع التحقق مع انها مخصصة لخدمة النشاط و لخدمة أغراضه .

٢/٧ - الموردون :-

حسابات الموردين من الحسابات الشخصية الدائنة الأساسية و الرئيسية بأى منشأة و هى لا تختلف عم سبق ذكره عند تناول حساب العملاء من حيث اعدادها و فحصها و التحقق من سلامتها و صحتها و من البديهى الا يغيب عن الذهن تلك العلاقة و الوثيقة بين حساب الموردين و حساب المشتريات أو ما يناظرها من حسابات أخرى سواء بالمنشأت الصناعية أو منشأت المقاولات الذى يستلزم معه أت تكون الغالبية العظمى من مستندات القيد الخاصة بالعمليات المدينة و الدائنة المرتبطة بهذا الحساب ممثله فى مستندات خارجية أصلية و بصفة رئيسية و ذلك بعكس ما عليه الحال فى حساب العملاء كما سبق البيان .

٣/٧ الدفعات المقدمة من الغير :-

الدفعات المقدمة من الغير هى تلك المبالغ و القيم التى تحصل عليها المنشأة من الغير بصفة مقدمة تحت حساب ما تقوم بتنفيذه لحسابه من أعمال ، سواء كانت توريدات أو أعمال مقاولات وفقا لما يتم الأتفاق عليه ، و هذا الحساب من الحسابات الدائنة بطبيعتها و ينطبق عليه ما سبق بيانه عند تناول حساب الدفعات المقدمة للغير مع بعض الاختلاقات المحددة التى لا تغيب عن الذهن .

٤/٧ - التأمينات للغير :-

التأمينات للغير هى التى تلك المبالغ التى تحتجزها المنشأة مما يكون مستحقا للغير قبلها عما تقوم بتنفيذه من أعمال أو توريدات لحسابها وفقا لما هو متفق عليه .

و كذلك المبالغ التى تحصل عليها المنشأة على سبيل التأمين لاى غرض من الأغراض كتأمين الإيجار مثلا الذى تحصل عليه المنشأة من مستأجرى عقاراتها أو مستأجرى اصولها الثابتة و ذلك لضمان المحافظة عليها .

ولا يختلف هذا الحساب عما سبق بيانه عند تناول حساب التأمينات لدى الغير بخصوص التحقق من صحته و سلامته .

٥/٧ - حساب المصاريف المستحقة :-

سبق التعرض لحساب المصاريف المستحقة لايضاح مفهوم تتبع العمليات كعمل من الأعمال التى يلزم القيام به لاعداد وفحص الحسابات ، حيث تم تحديد ان مستندات هذه المصروفات لا ترد فى الأغلب الأعم الا بعد انتهاء السنة المالية او الفترة المالية و ينبغى ذلك انه يلزم تتبع المستندات الخاصة بهذا الحساب للتحقق من سلامة و صحة ما هو مثبت بالدفاتر .

و كذلك تتبع السداد الفعلى لهذه المصاريف خلال الفترة التالية لانتهاء السنة المالية و التحقق من السداد بحيث الا يصبح رصيد هذا الحساب رصيد تراكميا يزداد سنة بعد اخرى .

٦/٧ حساب مصلحة الضرائب - رصيد دائن :-

قدد تتضمن دفاتر المنشأة حسابا دائنا لمصلحة الضرائب . و يشتمل هذا الحساب على جميع المبلغ التى تستقطعها المنشأة من الغير لحساب مصلحة الضرائب ، تطبيقا لما جاء بأحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و خاصة المتعلقة باحكام الخصم و الأضافة ،و على ذلك فان هذه المبالغ قد تتمثل فى الأتى :-

أ - الضريبة المستحقة التى تدفعها المنشأة للغير مادة (٩) من القانون .

ب - الضريبة المستحقة على عمليات السمسرة و العمولات العارضة التى

تدفعها المنشأة وفقا لما جاء بالمادة (١٨) من القانون .

ج - الضريبة المستحقة على مرتبات العاملين بالمنشأة وفقاً لما جاء بالمادة (٦٣).

د - أى مبالغ اخرى يتم خصمها تحت حساب الضريبة تطبيقا لأحكام المادة ٣٧ و ٣٨ و ٤٦ من القانون .و من الأمور التى يجب مراعاتها هو العمل على توريد هذا المبالغ الى مصلحة الضرائب خلال المدة التى حددها القانون لتحقيق ما يهدف اليه المشرع الضريبى لحصر المجتمع الضريبى من ناحية و من ناحية أخرى لتفادى الجزا ءات التى وردت بالمادة ١٨٤ من القانون و التى تنص على أن :-

" يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر و لا تجاوز ستة أشهر و بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه و لا تجاوز خمسمائة جنيه او باحدى هاتين العقوبتين فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠ ٪ و لا يزيد عن ثلاثة امثال مالم يؤد من الضريبة فى حالة مخالفة حكم المادة ٦ و الفقرة الثانية من المدة ٧ و المادة ١٠ و الفقرة الأولى من المادة ١١ و الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ و المادة ٦٣ من هذا القانون "

بناء على ما تقدم فانه من الأمور التى يلزم مراعاتها لفحص الحساب الدائن لمصلحة الضراائب ما يلى :-

- التحقق من صحة و سلامة الرصيد الأفتتاحى بمطابقته على ما ورد باخر ميزانية و التحقق من توريده الى مصلحة الضرائب فى المواعيد المحددة قانونا .
- مراجعة االعمليات المدينة و الدائنة المتعلقة بهذا الحساب من الناحية الحسابية و المستندية و الفنية .
- متابعة التوريد لمصلحة الضرائب بصفة مستمرة وفى المواعيد المحددة .

- التحقق من تنفيذ احكام القانون ١٧٨ لسنة ١٩٩٣ خاصة ما يتعلق باحكام الخصم و الإضافة

٢/٢/٣/٣ الحسابات النظامية :-

هذه الحسابات بطبيعتها لا تؤثر على نتائج الأعمال.و لكن ايضاحها بالميزانية العمومية او بقائمة المركز المالى للمنشأة انما يكون بغرض ايضاح الصورة الكاملة عن علاقة المنشأة مع الغير و هى أيضا تهم الفاحص الضريبى فقد تكشف عن معاملات لم تتضمنها الدفاتر ، و قد تكون الحسابات النظامية ضمن القيد المزدوج أو خارج المجموعة المجموعة الضريبية أى مرونه فى سجلات احصائية . و من هذه الحسابات ما يتعلق بما يلى :-

الأعتمادات المستندية - خطابات الضمان الصادرة - خطابات الضمان الوادة .

و يتعين على الفاحص تحليل عناصرها و مكوناتها و مقارنتها بالمعاملات و الحسابات الثابتة بالدفاتر للكشف عما لم تتضمنه الدفاتر عن سنة أو سنوات الفحص.

الفصل الثالث

تقييم نتائج الفحص الضريبى

(مذكرة الفحص)

مقدمة

ينص المشرع الضريبى المصرى على أن العبرة بالدفاتر و السجلات و المستندات التى يمسكها الممول أو المكلف الضريبى Tapayer بأمانتها و مدى أظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل ووفقاً لأصول المحاسبة السليمة و بمراعاة القوانين و القواعد المقررة فى ذا الشأن .

و لا شك أنه بعد انتهاء عملية الفحص و قبل كتابة تقرير الفحص الضريبى يكون قد وضح امام الفاحص الضريبى أى الطرفين سيسلك فى تحديد أرباح المنشأة أى اعتماد النتائج التى أظهرتها الدفاتر والأقرار ام أن يلجأ فى تحديد ارباحها عن طريق التقدير (تطبيقاً لنص المادة (١٠٣) ، و المادة (١٠٦) من القانون كما سبق الإشارة .

يهتم هذا الفصل بتقييم نتائج الفحص الضريبى لتحديد أيا من القرارين سيتخذه الفاحص الضريبى قرار اعتماد الدفاتر ام قرار عدم اعتمادها ، كما يركز هذا الفصل أيضاً على استعراض نتائج أحد الدراسات العملية التطبيقية حول مشكلة أهدار الدفاتر و اعتمادها فى شركات السياحة .

تأسيساً على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى ما يلى :-

١/٢/٣ حالات اعتماد الدفاتر و عدم اعتمادها .

٢/٢/٣ تقويم نتائج الفحص الضريبى لحسابات الممولين دراسة عملية .

١/٣/٢ حالات اعتماد الدفاتر و عدم اعتمادها

فى حالة احتفاظ الممول بدفاتر نظامية يتم فحصها من قبل المأمور و يقوم

بإثبات نتائج هذا الفحص فى محاضر الأعمال ، و يتعين عليه تحديد و استعراض تلك الدفاتر و ما اسفرت عنه عملية الفحص من واقع محاضر الأعمال مع ابراز أهم الملاحظات الإنتقادية و العامة على الفحص ، ثم يقوم بمناقشة الحسابات التى تعرض لها فى محاضر دراسة مقارنة - مع تقييم الدفاتر و الحكم عليها وحيث يجب على الفاحص توضيح راية صراحه فى الدفاتر و ذلك على ضوء .ما قام به من فحص للدفاتر و المستندات و أن يحدد موقفه تماماً من ناحية أمانة هذه الدفاتر و مدى انتظامها و يبين حكمه النهائى على سلامة الإقرار أو عدم سلامته .

ولا شك أن كل ذلك متروك أمره للمأمور الفاحص الذى عليه أن يوضح رأيه مع تدعيم هذا الرأى بالأسباب و الأسانيد التى توصل اليها .

وفى هذا يكون امام امرين أولهما اعتماد الدفاتر و ثانيهما عدم اعتمادها ، و فيما يلى استعراض لهاتين الحالتين :-

٣/٢/١/١ حالات اعتماد الدفاتر :

يقوم المأمور الفاحص فى هذه الحالة باستعراض الإقرارات الضريبية و مرفقاتها (حساب التشغيل - و المتاجرة - و الأرباح و الخسائر و الميزانية - الكشوف التحليلية المختلفة خاصة التى توضح المصروفات العمومية) .

و على المأمور أن يوضح ما أسفرت عنه عملية فحص و مراجعة هذه الحسابات من ملاحظات ثم يخلص من ذلك بتصحيح و تعديل ما يراه سواء فى الإيرادات أو بنود المصروفات ليصل الى الرقم النهائى المعتمد لكل هذه البنود و من ثم يصل الى صافى الربح .

لا شك أن تقرير نظامية الدفاتر أمر متروك لتقدير المأمور الفاحص بعد دراسة الحسابات و ما يؤيدها من مستندات مع الأخذ فى الحسبان طبيعة عمل المنشأة و مدى

اتساعه و ما تقتضيه طبيعة أعمال المنشأة الكبيرة التى تستخدم عددا كبيراً من العاملين من ضرورة وجود رقابة داخلية محكمة بعكس الحال بالمنشأت الصغيرة التى يديرها أصحابها بأنفسهم فان امكانياتها لا تسمح باتباع نظام الرقابة الداخلية التى تكلفها فوق طاقتها - و عادة ما يقوم المأمور باعتماد الدفاتر فى حالة توافر الشروط الآتية :

(أ) الأمور المتعلقة بمدي انتظام الدفاتر :

- أن يسفر الفحص عن امساك مجموعة دفترية و مجموعة المستندات التى تؤيدها وفقاً للأصول الفنية المتبعة و المعروفة سواء ما يتعلق منها بطريقة نظام القيد وفقاً للمفاهيم - و السياسات و المبادئ المحاسبية السليمة مع توافر الشروط الشكلية بها وجميعها مؤيدة بالمستندات و خاصة المشتريات و المبيعات .
- ان يسفر الفحص عن سلامة نظام الرقابة الداخلية - بحيث يمكن الإطمئنان الى القيود و العمليات الواردة بالدفاتر و عدم الشك فى اخفاء اجزاء منها بعيداً عن الدفاتر .
- اذا كان قد سبق اهدار الدفاترفى السنوات السابقة فيتعين التحقق من أن الأسباب التى من أجلها أهدرت الدفاتر غير موجودة فى السنة أو السنوات تحت الفحص .
- ان تتضمن الدفاتر تصوير حسابات مشتريات المنشأة و مبيعاتها و ايراداتها و مصروفاتها المختلفة وفقاً لقواعد المحاسبة واصولها الفنية مع وجوب الإحتفاظ ببيان البضائع المملوكة فى دفتر الجرد على وجه التفصيل فى أول كل مدة و نهايتها مع بيان كيفية تقويمها .

- أن تتضمن الدفاتر تفصيلات المصروفات المختلفة ، و مقدار الإستهلاك المحتسب و الإحتياطيات المكونة ، حتى يتسنى للفاحص تحديد المصروفات التى يرى القانون اضافتها أو استبعادها من الأرباح ، و كذلك معرفة المهايا و المرتبات و الأجور وفوائد الديون و السمسرة العارضة الى غير ذلك فتحصل الضرائب النوعية المستحقة عليها .

(ب) الأمور المتعلقة بأمانة الدفاتر :

- أن يكون الفحص قد أسفر عن ان البيانات التى أمكن الحصول عليها عن معاملات المنشأة مع الغير مطابقة للقيد بالدفاتر و أن مراجعة القيود الدفترية فى الشهور التى اختيرت للمراجعة قد اثبتت انتظام القيد بالدفاتر و أمانتها .

- أن يكون الفحص قد اظهر سلامة الجرد كمية وقيمة فاذا ظهر عجز فى جرد آخر المدة دل ذلك على وجود مبيعات مخفاة أو تخفيض فى الجرد متعمد لاخفاء الأرباح ، و من ثم فان الدفاتر فى هذه الحالة لا تظهر حقيقة أرباح المنشأة و بالتالى تكون غير أمينة .

- أن يكون الفحص قد أسفر عن تمشى نسة مجمل الربح المحققة فى سنة أو سنوات الفحص ، مع النسبة التى تظهرها دفاتر المنشأة فى السنوات السابقة و مع مثيلاتها فى دفاتر المنشآت ذات النشاط المماثل .فاذا أسفر الفحص عن وجود اختلافات فى نسب مجمل الربح المشار اليها فلا تعتمد الدفاتر الا بعد الإقتناع بأسباب الإختلاف مع اثبات ذلك بالتقرير .

- أن يكون قد تبين عند مراجعة كشوف البنك و حساب الصندوق فى فترة ما أن القيود مطابقة لحركة المنشأة بالنسبة للمشتريات و المقبوضات و باقى

العمليات و أن رصيد الصندوق لم يكن دائناً فى أى فترة خلال سنوات الفحص .

ان يكون فحص حساب جارى صاحب المنشأة أو الشريك المتضامن قد أسفر عن عدم وجود أرباح مخفاة لم ترحل لحساب الأرباح من عمليات مشاركة مع الغير أو عمولات مستحقة .

فاذا توافرت جميع هذه الشروط - واقتنع الفاحص بها كدليل على صحة نتائج أعمال المنشأة و أمانتها فى تبيان نتيجة الأرباح الحقيقية لكافة عمليات المنشأة و على الأخص ما يظهره حساب المتاجرة من مجمل ربح أو خسارة - جاز اعتماد الدفاتر و يحق للفاحص اجراء بعض المعالجات على بنود حساب الأرباح و الخسائر وفقاً لما يتمشى مع احكام مواد القانون ١٥٧ لسنة ٨١ . و هو ما يسمى بتعديل الإقرار كأن يرد الفاحص الى الوعاء الخاضع ما يزيد على مرتب ثلاثة أشهر من المكافأت المنصرفة للعاملين أو اضافة المستحقات من الإيرادات و استبعاد المقدمات من المصروف مثلاً .

٢/١/٣/٢ حالات عدم اعتماد الدفاتر :

اذا ما انتهى المأمور الفاحص الى الإلتجاء الى التقدير فعليه فى هذه الحالة أن يوضح فى مذكرة الفحص أسس التقدير التى سوف يعتمد عليها للوصول الى تحديد صافى أرباح الممول .

ويجب مراعاة ذكر أسس واضحة تتفق و تعليمات المصلحة و ما استقرت عليه المحاسبة فى حالات المثل و البيانات التى تم الحصول عليها متعلقة بنشاط الممول من المصادر المختلفة و استرشادا بالمعاينات و المناقشات التى تمت .

و تكون الدفاتر معيبة في الحالات التالية :-

الأولى : امساك حسابات غير منتظمة و لا تبين حقيقة الأرباح و بالتالى تكون الاقرارات بعيدة عن الحقيقة .

الثانية : امساك دفاتر منتظمة و لكن يشوبها التحايل عن طريق التلاعب في القيود الحسابية و الجردية أو غير ذلك ، ورغبة في تقليل الربح الخاضع للضريبة .

فاذا انتهى الفاحص من فحصه الى رفض الدفاتر - وجب أن تكون أسباب الرفض مدعمة بالأدلة الكلية التي تثبت عدم أمانتها أو بعدها عن الحقيقة و حيث لا تكون أسباب واهية و حقيقية .

و أهم أسباب رفض الدفاتر هو انتفاء الشروط التي يتعين توافرها لاعتمادها و السابق الإشارة اليها و يمكن تلخيص أسباب رفض الدفاتر اجمالا في الآتي :

- عدم امساك المجموعة الدفترية وفقاً للأصول و القواعد الفنية المتبعة كعدم انتظام القيد و تكرار الشطب و الكشط و الكتابة بين السطور .
- توفر الأسباب التي من أجلها أهدرت الدفاتر في السنوات السابقة في السنوات الجاري فحصها . اذ أن اهدار الدفاتر في بعض السنوات لا يعني استمرار اهدارها طالما تلافت المنشأة العيوب التي كانت سببا لعدم الأخذ بنتائجها ما لم تتكشف أسباب جديدة .
- عدم تصويرحسابات المشتريات و المبيعات و مصادر الإيرادات الأخرى و كذلك عدم الإحتفاظ ببيان بالبضائع المملوكة على وجه التفصيل في أول كل مدة و نهايتها أو بيان كيفية تقيمها .
- عدم مطابقة البيانات التي أمكن الحصول عليها مع معاملات المنشأة مع الغير على المقيد بالدفاتر .
- ثبوت عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية في المنشأت التي يوجد بها هذا النظام .

- عدم سلامة الجرد « كمية وقيمة » .

- مخالفة القيود لما هو وارد بالمستندات .

- انخفاض نسة مجمل الربح عن معدلات المثل دون مبرر علماً بان انخفاض مجمل الربح وحده لا يصلح أساساً لاهدار الدفاتر خصوصاً اذا وجد له مبرر.

- عدم وجود الكثير - نسبياً - من فواتير الشراء و البيع .

- أن تسفر مراجعة كشوف البنك و حساب الصندوق فى فترة معينة عن وجود اختلاف عما هو مقيد بالدفاتر دون مبرر أو أن يسفر الفحص عن أن رصيد الصندوق فى فترة ما دائن .

- عدم تناسب كمية الإنتاج مع المواد الخام الداخلة فى الصناعة - و ان كان هذا السبب وحده لا يصلح كأساس لاهدار الدفاتر الا اذا وجد له مبرر .

و فى هذ الحالة للفاحص الحق فى عدم الإعتداد بالاقرار و تحديد الأرباح بطريق التقدير كحكم المادة «١٠٣» من القانون .

** و فى هذا الخصوص فقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/١١/١٦ بشأن التوصيات التى أصدرت بخصوص اسباب أهدار الدفاتر حيث وجهت نظر المأموريات الى ما يأتى :-

١ - عدم جواز اهدار دفاتر الممول لمخالفتها للعرف المعترف به فى سوق النشاط الا اذا كانت تنطوى على غش أو لعدم أمانتها .

٢ - عدم جواز اهدار الدفاتر بسبب اختلاف أسلوب امساكها ، حيث يختلف هذا الأسلوب من محاسب لآخر ، مادامت هذه الدفاتر تعبر عن حقيقة نشاط الممول .

٣ - لا تعتبر الأخطاء المادية البسيطة التى قد تحدث عند قيد عنصر من عناصر حساب المتاجرة و التى يمكن للمأمورية تجميع المبالغ الناتجة عنها و تصحيح الإقرار بها سبباً لاهدار الدفاتر .

٤ - لا يجوز اعتبار التذبذب فى نسب اجمالى الربح بين ممول و آخر و من سنة لاخرى سبباً بمفرده لاهدار الدفاتر حيث أن لكل نشاط ظروفه و لكل سنة ظروفها .

٥ - لا يصح الاستناد الى وجود خطأ فى بعض القيود المحاسبية فى سنة ما ، لاهدار الدفاتر فى سنوات سابقة حيث يجب احترام مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

٦ - يعتبر عدم القيد بدفتر الصندوق يوما بيوم سببا لاهدار الدفاتر وفيما عدا ذلك من دفاتر يجب الإتفاق على مدة معينة للقيد خلالها .

٧ - ان تصحيح الأخطاء الموجودة بالدفاتر و بالإقرارات أمر يجب دراسته طالما أن ذلك يتم قبل الفحص و لا ينم عن غش فى الدفاتر .

٨ - يجب على كل منشأة أن تمسك دفتر صنف متى كانت تزاول نشاط الجملة وذلك وفقاً للائحة التنفيذية للقانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

٩ - يجب على المأمورية اعتماد المشتريات أو المصروفات التى تتفق وطبيعة نشاط المنشأة و لو كانت بدون مستندات متى جرى العرف على ذلك فى هذا النوع من النشاط . على أن تكون المنشأة قد أثبتت هذه المشتريات بمستندات الداخلية ، و موقع عليها من المورد و ما يثبت شخصيته .

١٠ - يجب اهدار الدفاتر متى اكتشفت المأمورية وجود اسقاط فى المبيعات بمبالغ كبيرة و لو لمرة واحدة ، عليها أن تتوسع فى الفحص متى كان مبلغ

الإسقاط بسيطاً . و تهدر الدفاتر فى هذه الحالة الأخيرة اذا تكررت مبالغ الإسقاط .

١١ - على مأمورى الضرائب الإلتزام بتعليمات المصلحة الصادرة بشأن طريقة احتساب القيمة الحقيقية للعملة الأجنبية و ذلك وفقاً لطبيعة النشاط .

١٢ - الإلتزام بمحاسبة المصدرين وفقاً لتعليمات المصلحة فى هذا الشأن .

١٣ - مراعاة ادخال الفاقد فى كل صناعة فى الإعتبار عند المحاسبة ، و ذلك وفقاً للأصول المحاسبية السليمة ، بصرف النظر عن صدور تعليمات من المصلحة بشأنها من عدمه .

كما صدرت التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٢١ لسنة ٨٧ . بشأن أسباب اصدار الدفاتر كملخص للتعليمات التنفيذية رقم ٥٨ لسنة ٨٦ بشأن أسباب اهدار الدفاتر ، حيث تم النص الى :-

« يعتبر عم القيد بدفتر الصندوق يوما بيوم سبباً لاهدار الدفاتر و فيما عدا ذلك من دفاتر يجب الإتفاق على مده معينه للقيد خلالها ».

و توجه المصلحة النظر الى أن اهدار الدفاتر لعدم القيد بدفتر الصندوق يوماً بيوم انما يكون فقط عن السنة التى يثبت عدم القيد بدفتر الصندوق فى خلالها أولاً بأول و ذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية .

كذلك فقد صدرت التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٦ لسنة ١٩٨٩ بخصوص اسباب اهدار الدفاتر حيث قضت بما يلى :-

لا حظت المصلحة أنه رغم صدور العديد من التعليمات التنفيذية بشأن إهدار الدفاتر الا أن هناك شكاوى عديدة من الممولين تدور حول اهدار الدفاتر بدون أسباب جدية .

و قد تضمنت التعليمات التنفيذية رقم (٤) لسنة ١٩٨٣ بأن رئيس المأمورية يختص باعتماد حالات الفحص التى اهدرت فيها الدفاتر للتحقق من جدية أسباب الرفض .

كما تضمنت التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٢٠) لسنة ١٩٨٣ توجيه النظر الى أن رفض الدفاتر يجب أن يكون مبنياً على أسباب موضوعية تمس أمانة الدفاتر .

و قد أشارت هذه التعليمات الى بعض الأسباب المبدئية التى تدعو الى اهدار الدفاتر لعدم أمانتها و منها الأسباب الآتية :-

١ - عدم قيد بعض العمليات على أن يؤخذ فى الإعتبار مدى تأثير حجم هذه العمليات على نتائج نشاط المنشأة .

٢ - التلاعب فى الجرد عن طريق حصر جزء من البضاعة و اسقاط الجزء الأخر أو قيدها بأقل من قيمتها الحقيقية .

٣ - عدم وجود بعض المستندات لبنود قد تؤثر فى نتيجة عمليات المنشأة على الرغم من أن العرف و العمل يجرى على وجود مثل هذه المستندات .

٤ - عدم وجود نظام الضبط الداخلى فى المنشأة التى يستلزم حجم و طبيعة نشاطها ضرورة وجود هذا النظام مع ملاحظة أن عدم وجود نظام للضبط الداخلى فى بعض المنشآت نظراً لطبيعة عملها لا يعد سبب لاهدار الدفاتر .

٥ - انخفاض معدل اجمالى الربح عن الحالات المماثلة الا اذا كانت هناك أسباب خاصة بالمنشأة تستدعى هذا الإنخفاض .

و فى جميع الأحوال يجب أن يتم دراسة هذا السبب بعناية كافية للتحقق من الأسباب المبدئية لهذا الإنخفاض حتى يكون ذلك مبرراً قوياً لاهدار الدفاتر.

٦ - وجود بعض العيوب الشكلية بالدفاتر كعدم تسلسل القيد بها أو كشط أو شطب ... الخ مما يكون لها تأثير على نتيجة أعمال المنشأة كما تضمنت العليمات التنفيذية رقم (٢١) لسنة ١٩٨٧ التوجيهات الآتية بشأن اهدار الدفاتر :-

١ - عدم جواز اهدار الدفاتر لمخالفتها للعرف المعترف به فى سوق النشاط الا اذا كانت تنطوى على غش أو لعدم أمانتها .

٢ - عدم جواز اهدار الدفاتر بسبب اختلاف أسلوب امساكها- حيث يختلف هذا الأسلوب من محاسب لآخر ما دامت هذه الدفاتر تعبر عن حقيقة نشاط الممول .

٣ - لاتعتبر الأخطاء المادية البسيطة التى قد تحدث عند قيد عنصرمن عناصر حساب المتاجرة و التى يمكن للمأمورية تجميع المبالغ الناتجة عنها تصحيح الأقرار بها سببا لاهدار الدفاتر .

٤- لايجوز إعتبار التذبذب فى نسب إجمالى الربح بين ممول وآخر ومن سنة إلى أخرى سببا بمفرده لإهدار الدفاتر حيث أن لكل نشاط ظروفه ولكل سنه ظروفها .

٥ - لا يصح الإستناد الى وجود خطأ فى بعض القيود المحاسبية فى سنة ما لاهدار الدفاتر فى سنوات لاحقة حيث يجب احترام مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

٦ - يعتبر عدم القيد بدفتر الصندوق يوما بيوم سبباً لاهدار الدفاتر و فيما عدا ذلك من دفاتر يجب الإتفاق على مدة معينة للقيد خلالها و أن ذلك يكون فقط عن السنة التى يثبت عدم القيد بدفتر الصندوق خلالها أولاً بأول .

٧ - أن تصحيح الأخطأ الموجودة بالدفاتر و بالإقرارات أمر يجب دراسته طالما أن ذلك يتم قبل الفحص و لا يتم عن غش فى الدفاتر .

٨ - يجب على كل منشأة أن تمسك دفتر صنف متى كانت تزاول نشاط الجملة و ذلك وفقاً للائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٩ - يجب على المأمورية اعتماد المشتريات أو المصروفات التى تتفق وطبيعة النشاط و لو كانت بدون مستندات متى جرى العرف على ذلك فى هذا النوع من النشاط على أن تكون المنشأة قد أثبتت هذه المشتريات بمستنداتها الداخلية و موقع عليها من المورد و ما يثبت شخصيته .

١٠ - يجب اهدار الدفاتر متى اكتشفت المأمورية وجود اسقاط فى المبيعات بمبالغ كبيرة و لو لمرة واحدة و عليها أن تتوسع فى الفحص متى كان مبلغ الإسقاط بسيطاً و تهدر الدفاتر فى هذه الحالة الأخيرة اذا تكررت مبالغ الإسقاط .

١١ - على مأمورية الضرائب الإلتزام بتعليمات المصلحة الصادرة بشأن طريقة احتساب القيمة الحقيقية للعملة الأجنبية و ذلك وفقاً لطبيعة النشاط .

١٢ - مراعاة ادخال الفاقد فى كل صناعة فى الإعتبار عند المحاسبين و ذلك وفقاً للأصول المحاسبية السليمة .

فى ضوء ما تقدم يقدم الفاحص بتحديد صافى الربح عن طريق تحديد الإيرادات الإجمالية مخصوماً منها المصروفات المعتمدة ثم يقوم بتوزيع الأرباح فى حالة الشركات على الشركاء المعتمدين حسب حصة و نصيب كل منهم لعقد الشركة المعتمد ، و لا تقتصر مهمة الفاحص على اخطار الممول بنتيجة الفحص ، بل يقع على عاتقه عدة واجبات يتعين القيام بها فور الإخطار هى :-

١ - التأشير فى سجل الفحص و الربط عهدته بالسنة أو السنوات التى تم فحصها أمام اسم الممول مع اثبات تاريخ الأخطار .

٢ - اذا أسفر الفحص عن وجود مبالغ أو مزايا عينية أو نقدية لم تستقطع عنها الضريبة على المرتبات يجب اخطار مأمور الضريبة على المرتبات بذلك للمطالبة بها و متابعة السداد .

٣ - اخطار شعبة المهن الحرة بما قد يجده عند الفحص ضمن التكاليف من مبالغ منصرفة كأتعاب المحامين أو المحاسبين أو غير ذلك حتى يمكن الفحص على أساس سليم و ذلك بمذكرة من أصل و صورة يرسل الأصل الى شعبة المهن الحرة و تحفظ الصورة بالملف .

و اخطار المأموريات الأخرى بمعاملات كبار المتعاملين مع المنشأة من مشتريات أو مبيعات خلال سنة الفحص لمساعدة تلك المأموريات المختصة فى الوصول الى حقيقة أرباحها و ذلك وفقاً للإجراء السابق .

٤ - اذا ما كانت محاسبة الممول عن الدخل العام تتم بذات الملف فيتعين مراعاة ذلك فوراً لمحاسبته و اخطاره بالنماذج المخصصة لذلك .

أما اذا كانت محاسبته تتم بملف آخر داخل المأمورية أو بمأمورية أخرى فيتعين اخطارالمأمور المختص بنصيبه من ربح أو خسارة حسب نتيجة الفحص المحدد فى كل سنة .

٥ - اخطار شعبة التركات فى حالة اذا تبين وفاة أحد الممولين لتقوم بالإجراءات اللازمة لحصر التركة و فحصها اذا لم يكن قد سبق تقديم الإقرار بعناصر التركة من الورثة .

مع تحديد رأس المال التجارى الذى يكون أحد العناصر فى هذه الحالة و ابلاغ الشعبة المذكورة .

و يفضل كتابة ما يتكشف للفاحص من هذه الملاحظات بعد الإنتهاء من فحص الدفاتر فى نهاية تقرير الفحص حتى لا يغفل احداها فور اخطار الممول بنتيجة الفحص- على أن يتم التأشير امام كل ملاحظة بما يفيد استيفائها كل فى حينه

٢/٣/٢ - تقوم نتائج الفحص الضريبي لحساب الممولين - دراسة عملية

ينص المشرع الضريبى المصرى على أن العبرة بالدفاتر و السجلات و المستندات التى يمسكها الممول أو المكلف بالضريبة Tax Payer بأمانتها و مدى اظهارها للحقيقة و انتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة و بمراعاة القوانين و القواعد المقررة فى هذا الشأن .

ولا شك ان اثبات أمانة الدفاتر و السجلات و المستندات أمرا صعباً لعدم وجود مقياس موضوعى محدد أورده المشرع لقياس تلك الأمانة ، فى حين أن اثبات الإنتظام من حيث الشكل و مدى التوافق مع الأصول المحاسبية و القوانين و القواعد المقررة يعد أمراً يسيراً .

و ليس بخاف فان النص على توافر شروط معينة لانتظام الدفاتر يهدف الى وضع اطار من الضمانات تجعل هذه الدفاتر حجة فى الإثبات ووسيلة صحيحة لاظهار حقيقة نشاط الممول ، و يجب أن يضع الفاحص نصب عينيه هدف الوصول الى الربح الحقيقى و هو ما تظهره الدفاتر الأمينة ، و يتحقق الفاحص من أمانة الدفاتر عن طريق احتواء الدفاتر على جميع العمليات التى باشرها الممول ، و أن القيود المسجلة هى قيود لعمليات حقيقية و بعيدة عن الغش و التلاعب ، من ثم فان الإدارة يجب ألا تتشدد فى فرض قواعد معينة من حيث تعدد الدفاتر وما تتضمنه من شروط شكلية بل يكون شغلها الشاغل مدى دقة و أمانة هذه الدفاتر .

من الناحية العملية أصبح موضوع اهدار الدفاتر ظاهره عامة و شائعه نتيجة لعدم توافر المعيار الموضوعى لقياس هذه الأمانة ، حيث أصبح الأمر يتوقف على التقدير الشخصى و الذاتى للمأمور الفاحص الأمر الذى حدى بالإدارة الضريبية لاصدار عديد من التعليمات التنفيذية التى تؤكد على عدم اهدار الدفاتر الا اذا كانت هناك أسباب جدية و جوهرية و بعد اعتمادها من رئيس الإدارة الضريبية ذاته ، تأكيداً على أهمية تلك الأسباب . (ينظر تعليمات تنفيذية أرقام (٤) عام ١٩٨١ ، (٤) و عن عام ١٩٨٣ ، و (٢٠) عن عام ١٩٨٣ ، و (٣٢) عن عام ١٩٨٥ ، و (٢) عن عام ١٩٨٦ ، و (٥٨) عن عام ١٩٨٦ ، و (٢١) عن عام ١٩٨٧) .

و لعل من أهم مشاكل المحاسبة الضريبية للشركات هو موضوع اهدار دفاترها و عدم اعتمادها من قبل المأموريات الضريبية ، حيث يلتمس الفاحص الضريبى العيوب لاسباب مختلفة سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية حيث يصل الى تقديرات جزافية لا سند لها على الاطلاق ، ورغما عن صدور عديد من التعليمات التنفيذية التى أصدرتها المصلحة حتى تسترعى فيها انتباه الفاحص الى أهمية فحص دفاتر الشركة والمنشأت فحصا دقيقا وعدم اهدارها إلا لاسباب جدية وجوهرية (ينظر البند سادسا من تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٦) سنة ١٩٨٤ بشأن محاسبة المنشأت السياحية بالاصافة الى تعليمات تنفيذية رقم ٢١ لسنة ١٩٨٩ بشأن محاسبة نشاط شركات ووكالات السفر والسياحة) .

باستقراء ماورد بجدول رقم (١) يتضح للباحث أن أبرز الاسباب التى تستند اليها المأمورية فى اهدار دفاتر شركات ومنشآت السياحة هى تلك المصحوبة بأكبر نسبة تكرارات ويوضحها الجدول رقم (٢) والذى يخضع لتقويم من الباحث على النحو التالى :

جدول يوضح أسباب اهدار دفاتر شركات و منشآت السياحة

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
١ - اختلاف بيانات وزارة السياحة عن ما ادرج بالدفاتر .	٢٧٥	٣٤
٢ - عدم انتظام القيد أولاً بأول فى دفاتر اليومية العامة .	١٨٥	٣٦
٣ - وجود رصيد دائن لحساب الصندوق فى فترة زمنية معينة.	١٥	٣
٤ - عدم توافر الناحية الشكلية فى بعض مستندات الإستلام أو الصرف (عدم الإعتماد و التوقيع) .	٥	١٠
٥ - المغالاة فى حساب المصروفات العمومية و تضخيمه و معظم مستنداته داخلية .	٢١٠	١
٦ - و جود اختلاف فى قيمة اجمالى السفريات المسجلة بالدفاتر عن المدرجة من واقع قسائم التبادل فى أحد الشهور طبقاً لكشوف المبيعات .	١٠	٢
٧ - حصول المنشأة على عمولة بنسبة تزيد عن ٩٪ رغما عن حصولها على عمولة تقل عن نفس النسبة لأنها عضو غير منضم لمنظمة الاياتا ، مما قد يشير لحصولها على عمولات تزيد عن ذلك المقدار .	١٠	٢
٨ - وجود بعض قسائم التبادل غير محددة القيمة الأساسية بها ، فكيف يتم احتساب العمولة ؟	١٠	٢
٩ -وجود اختلاف فى قيمة ضريبة المنبع (و هى تبلغ ١٠٪ من قيمة العمولة و بين المسجل بالدفاتر كعمولة لضريبة منبع لنفس قيمة العمولة (فمثلاً الضريبة المخصومة من واقع		

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
المستند ٤ جنيه أى أن العمولة ٤٠٪ فى حين أن المقيد بالدفاتر كعمولة ٣٢جنيه) .	١٠	٢
١٠ - وجود بعض قسائم تبادل ملغاة فى كشف حركة المبيعات اليومية . و بالتالى لم تقيد بدفتر الصندوق و فى نفس الوقت لوحظ عدم وجود أصل قسيمة تبادل لم تشملها الدفاتر .	١٠	٢
١١ - عدم تسجيل و قيد عمليات و معاملات لجهة معينة ، بمعنى وجود ضريبة خصم من المنبع من نماذج الخصم و الإضافة لم تثبت بالدفاتر .	٣٠	٦
١٢ - عدم وجود مستندات خارجية لبعض اضافات الأصول الثابتة الجديدة و من ثم فان اهلاك تلك الأصول يكون مؤيد بمستندات داخلية .	٧٥	١٥
١٣ - عدم تبرير الزيادة فى رأس المال للمنشأة خلال فترات زمنية (فترتين) علي الرغم من تحقيق الشركة لخسائر متصلة خلال نفس السنتين .	١٠	٢٠
١٤ - عدم الفصل بن ايرادات السياحة المحلية و الخارجية أو السياحة التصديرية و الإستر ادية .	١٠	٢٠
١٥ - انخفاض نسبة مجمل الربح نتيجة وجود مغالاة فى مصروفات السياحة أو التنشيط .	٢٠٠	٢٠

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
١٦ – كثرة قيود التسوية بالدفاتر .	١٠	٢٥
١٧ – عدم وجود دفتر أستاذ عمليات سياحية .	٥٠	١٠
١٨ – عدم وجود رقابة على السياحة الداخلية المسددة بالجنيه المصرى مما لا يجعل هناك اطمئنان لجدية تلك الإيرادات .	٥٠	١٠
١٩ – عدم تسلسل قسائم التبادل .	٢٥	٥
٢٠ – المغالاة فى مصروفات التنشيط أو الخصم و معظمها مستندات داخلية .	٤٠	٨
٢١ – وجود أخطاء مادية فى القيد تؤثر على صافى الربح و لا تظهره بصورته الحقيقية مع تكرار فى قيد المصروفات العمومية أو التنشيط .	٢٠	٤
٢٢ – نقص فى بعض المستندات التى توضح الإيرادات مثل عدم وجود بعض مستندات قسائم التبادل .	٢٠	٤
٢٣ – وجود بعض مستندات مصروفات السياحة غير مبين عليها رقم المجموعة السياحية الذى تم الصرف عليها حتى يمكن مراجعة المصروف على برنامج الرحلة و مقابلتها بالإيرادات المرتبة بتلك العملية .	٢٠	٤
٢٤ – ان الشركة لا تمسك دفاتر فواتير للإيرادات السياحية التصديرية أو رحلات الحج و العمرة حيث يقتصر القيد على أذون قبض أو استلام فقط .	١٠	٢

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
٢٥ - ضعف نظام المراقبة الداخلية لعدم وجود فواتير للإيرادات الخاصة بالحج أو العمرة .	١١٠	٢٢
٢٦ - اتباع التسلسل فى استخدام مستندات قسائم التبادل .	١٠	٢
٢٧- عدم ارتباط تسلسل أرقام قسائم التبادل على التسلسل التاريخى للحدث الموجود بتلك القسائم .	٥	١
٢٨ - عدم وجود مستندات للعمولة (ايصالات) و اعتبار ذلك مؤشراً للأخطاء ، حيث لا يمكن التأكد من عدم اسقاط أى عمولة أو احتسابها بنسبتها الصحيحة .	٥	١
٢٩ - انخفاض نسبة العمولة الصافية بشكل واضح عن حالات المثل ، لزيادة مصروفات التنشيط .	٥	١
٣٠ - لا يتم تمويل الحسابات الجارية عن طريق قروض ، كما أن اقرارات المنشأة لم تحقق أرباح .	٥	١
٣١ - فى حالة وجود تذاكر مرتدة ، يلاحظ أن الدفاتر لم تتضمن مصروفات تنشيط دائنة مرتبطة بالتذاكر المرتدة سواء فى الجانب الدائن لحساب المصروفات أو الجانب الدائن لحساب الإيرادات .	٥	١
٣٢ - عدم وجود نظام رقابة داخلية بالشركة بحكم تنظيم العمل .	٢٥	٥
٣٣ - عدم تسلسل المستندات الخاصة بالمصروفات و أظهارها		

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	%
فى صورة يصعب معها الوصول اليها ، كما أن مستندات بعض المصروفات غير موجودة .	٥	١
٣٤ - اخفاء نشاط السياحة ، حيث تبين أن حساب الأرباح و الخسائر لم يتضمنها صراحة و انما تضمن حـ / ايرادات متنوعة .	٥	١
٣٥ - اخفاء بعض الإيرادات فى صورة خصم علي مبيعات تذاكر ، حيث تبين أن المنشأة تقوم بقيد العمولة المتنازل عنها مندمجة معا فى العمولة دون أن تفصلها عن بعضهما ، علماً بأن هذا الخصم مخالف لتعليمات الاياتا .	٥	١
٣٦ - عدم وجود بعض أذون توريد النقدية ، حيث أفادت الشركة بأنها ملغاة ولم تقدم الأصل الملغى .	٥	١
٣٧ - عدم وجود بعض مستندات قسائم التبادل لمراجعتها ومطابقتها مع الإيرادات .	٥	١
٣٨ - عدم وجود أية اخطارات لدى المنشأة من الشركات الأخرى التى تتعامل معها ، حتى تتمكن المأمورية من التحقق من معاملات الشركة (عدد التذاكر ، و تسلسلها)	٥	١
٣٩ - عدم تقديم المنشأة حساب استغلال السياحة ضمن اقرارها الضريبى .	٥	١

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
٤٠ - عدم تقديم دفتر اليومية العامة المسجل أثناء الفحص .	٥	١
٤١ - عدم تقديم ملفات المجموعة السياحية أثناء الفحص .	٤٥	٩
٤٢ - قيد بعض الفواتير بعد خصم ٣٪ لحساب المصلحة (خصم و اضافة) .	٢٠	٤
٤٣ - عدم تقديم الشركة أية ايضاحات عن مصادر تغطية خسائرها خلال السنوات السابقة .	٢٠	٤
٤٤ - تخفيض الأرباح عن طريق زيادة المصروفات .	٤٠	٤
٤٥ - ضعف نظام الرقابة الداخلية ، مما ينتج عنه عدم تطابق اجمالى المصروفات العمومية من واقع الكشف التحليلى المرفق بالميزانية و رقم المصروفات العمومية الوارد بحساب الأرباح و الخسائر .	٥	١
٤٦ - عدم وجود مستندات اضافات الأصول الثابتة الجديدة و بالتالى فان اهلاكها بدون أى مستند .	٥	١
٤٧ - تسجيل ايراد الحج و العمرة بالصافى فى حساب الأرباح و الخسائر رغماً عن أن التسمية قد جاءت تحت اسم حساب ايرادات الحج و العمرة .	٥	١
٤٨ - عدم وجود مستندات لايرادات السياحة الدينية .	٥	١
٤٩ - لا يوجد حساب بين شركات الطيران و المنشأة يمكن الرجوع اليه للتأكد من صحة القيد بالدفاتر ، و عدم احضار		

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
الشركات مصادقات على تلك الشركات .	٥	١
٥٠ - عدم وجود أصل الإيصالات الملغية .	٠	٤
٥١ - الخلط بين المصروفات الشخصية للشريك و مصروفات الشركة .	٢٥	٥
٥٢ - عدم وجود ايصالات تحويل عملة تؤيد ايرادات السياحة مع عملاء الأجانب .	٢٠	٤
٥٣ - استخدام السيارات السياحية فى غير الأغراض السياحية مثل رحلة نقل مصريين الى مدينة الإسماعلية .	٩٠	١٨
٥٤ - ترحيل ايرادات سنة مالية الى سنة مالية أخرى .	٤٥	٩
٥٥ - القيود يتم تسجيلها بالقلم الرصاص بدفتر الصندوق .	٤٠	٨
٥٦ - لا تظهر الدفاتر اجمالى الإيرادات الفعلية حيث يدرج بالإقرارات الفرق بين ايرادات السياحة و مصروفات السياحة، مما يصعب تتبع العمليات السياحية ايرادت و مصروفات .	٤٥	٩
٥٧ - عدم ادراج الشركة لاية عملية سياحية داخلية .	١٥	٣
٥٨ - عدم الفصل بين ايرادات تأجير السيارات المعفاة و غير المعفاة .	٢٠	٤
٥٩ - عدم اظهار الدفاتر للعمليات السياحية الإضافية التى تقوم بها الشركة للأفواج السياحية .	٥	١

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
٦٠ - عدم الفصل بين الإيرادات و الخصم و بين عمولة الفندق و المبلغ المستحق لذلك الفندق .	٢٠	٤
٦١ - قيد مطالبات بعض الفنادق مرتين كمصروف .	٤٥	٩
٦٢ - اشتمال الدفاتر على بيانات و قيود بدون مستندات مؤيدة .	٢٥	٥
٦٣ - وجود ايرادات سيارات بدون فواتير .	٢٥	٥
٦٤ - اختلاف اجمالى المقيد فى أخر الشهر من واقع القيد عنه من واقع الفواتير - مرة بالزيادة و مرة أخرى بالنقض .	١٥	٣
٦٥ - وجود قيود فى أحد الفترات يؤيدها مستندات صادرة عن فترة تالية لها .	١٠	٢
٦٦ - عدم تقديم وكيل المنشأة لمستندات تثبت قيود ايرادات السيارة المؤجرة .	٥	١
٦٧ - عدم تسلسل الإيصالات المستخدمة فى المنشأة.	٥	١
٦٨ - عدم وجود ايصالات العمولات الخاصة بأحد التذاكر ممايعنى اخفاء عمولات .	٥	١
٦٩ - عدم تقديم كشف البنك لمطابقة حركة الحساب الجارى و عدم وجود مستندات تؤيد الإيداعات بهذا الحساب .	٥	١
٧٠ - وجود مبالغ مقيدة بكشوف الحركة اليومية - تمثل قيمة مبيعات تذاكر - و العمولة المثبتة تشير الى وجود مبيعات أكبر منها يدل ذلك على اخفاء ايرادات .	٥	١

تابع : جدول رقم (١)

سبب اهدار الدفاتر	التكرار	٪
٧١ - بعض الفوتشرات يوجد لها عدد ٣ صور مما يخالف النظم المحاسبية و الدورة المستندية .	٥	١
٧٢ - عدم وجود دورة مستندية ، حيث تعتبر الشركة قسيمة التبادل مستند قيد المبيعات مما يؤدى الى قصور فى نظام الرقابة .	٥	١
٧٣ - ان بعض مصروفات التنشيط منصرفة باسم موظفين يعملون بالشركة .	١٠	٢
٧٤ - وجود شطب بالدفاتر المحاسبية المساعدة .	١٠	٢
٧٥ - ان المستندات غير مستوفاة و غير مسلسلة .	١٠	٢
٧٦ - عدم وجود ملفات سياحية فى بعض السنوات .	١٠	٢
٧٧ - ان الشركة تقوم باثبات حوافظ الإضافة الواردة من البنك بايرادات الأفواج السياحية دون وجود فواتير .	١٠	٢
٧٨ - ان الشركة لا تقوم باظهار مبيعات التذاكر و انما تثبت فقط العمولة .	١٠	٢
٧٩ - اثبات ثمن شراء تذاكر الطيران ضمن مصروفات السياحة و مرة أخرى ضمن السفريات .	٣٠	١٥
٨٠ - عدم وجود فصل للعمولات المختلفة التى تحصل عليها الشركة (بواخر ، طيران) .	٦٠	٦

	رقم مسلسل	عدد التكرارات	الاهمية النسبية
أ- المغالاة فى المصروفات ومعظم مستنداتها داخلية	(٥)	٢١٠	٤٢٪
ب- انخفاض نسبة مجمل الربح نتيجة المغالاة فى المصروفات السياحية	(١٥)	٢٠٠	٤٠٪
جـ- عدم انتظام القيد أولا بأول فى دفتر اليومية العامة .	(٢)	١٨٥	٣٦٪
د- اختلاف بيانات وزارة السياحة عما ادرج بدفاتر الشركة .	(١)	١٧٥	٣٤٪
هـ- ضعف نظام الرقابة الداخلية لعدم وجود فواتير للايرادات الخاصة بالحج والعمرة .	(٢٥)	١١٠	٢٢٪

أ- المغالاة فى المصروفات العومية ومعظم مستنداتها داخلية

بلغت نسبة تكرار هذا السبب فى العينة محل الدراسة بنحو ٤٢٪ ، ورغما عن أهميته النسبية للادارة الضريبية إلا أن الباحث يرى أن هذا السبب لا يعتبر كافيا لاهدار الدفاتر ، ويؤيد مقولة الباحث ماذهبت اليه قرارات لجان الطعن فى هذا الشأن (قرار لجنة طعن ضرائب القاهرة دائرة ٢٤ بتاريخ ١٩٨٤/٩/١٣ عن الطعون أرقام ٧٧- ٨٠ - شركة الريفيرا للسياحة).

حيث تجمع قرارات لجان الطعن على أنه على فرض وجود بعض المصروفات غير المؤيدة بمستندات أو مصروفات مغالى فى قيمتها أو مصروفات لايجوز حساب الارباح والخسائر بقيمتها ، فهذا لا يفسد الحسابات ولا يجعل المأمور الفاحص يقوم باهدارها ،

وانما يكون للمأمورية أن تجرى التعديلات التى تراها فى تلك المصروفات مع الاحتفاظ للدفاتر بأنها منتظمة ولا يتم اهدارها .

نتيجة لذلك لايعتبر المغالاة فى المصروفات العمومية أو أن معظم مستنداتها داخلية سببا يمكن للمأمورية الاستناد اليه فى اهدار الدفاتر .

ب- انخفاض نسبة مجمل الربح نتيجة المغالاة فى المصروفات السياحية :

تكرر ذلك السبب - كمبرر لاهدار الدفاتر بنسبة ٤٠٪ من حجم العينة محل الدراسة وفى واقع الامر فانه لا يوجد نسبة نموذجية لاجمالى الربح يمكن تطبيقها فى مجال السياحة أو غيرها من الانشطة طالما توجد دفاتر منتظمة هذا من جهة أما الاخرى فلا يعقل وجود نسبة واحدة تتكرر على مدار السنة داخل الشركة الواحدة ، أو تتكافأ فيما بين الشركات المختلفة .

كما أن القول بأن نسبة مجمل الربح منخفضة بسبب المغالاة فى مصروفات السياحة أمر مردود عليه أيضا ، حيث تتمثل تلك المصروفات عادة فيما يلى :

- مصروفات الاقامة فى الفنادق وكلها مؤيدة بالمستندات الخارجية .
- النقل السياحى وهو مؤيد بمستندات خارجية أيضا .
- تذاكر الطيران الداخلية وهى مؤيدة بمستندات مصر للطيران .
- أما مصروفات الارشاد والاثار والجولات ومعظمها مؤيدة بكشوف تحليلية من المرشدين والوكلاء السياحيين بالاقصر وأسوان ، فضلا عن أن بعضها مؤيد بمستندات داخلية تعتبر مستوفاة الناحية الشكلية وترتقى للمستندات الخارجية طبقا لتعليمات المصلحة (ينظر تعليمات تنفيذية رقم (٦) لسنة ١٩٨٤) .

وعلى فرض وجود بعض هذه المصروفات غير المستندات الخارجية فهذا لايهدر

الحسابات اجماليا وانما يكون للمأمورية اجراء أية تعديلات تراها فى حساب استغلال السياحة أو حساب الارباح والخسائر مع الاحتفاظ بالدفاتر منتظمة .

تأسيسا عل ما تقدم فان انخفاض نسبة مجمل الربح للمغالاة فى مصروفات السياحة ليست مبررا لاهدار الدفاتر ويؤكد على صدق ذلك ماذهبت اليه قرارات لجان الطعن فى هذا المقام .

وكذلك تعليمات مصلحة الضرائب والتى نصت على أن هبوط نسبة مجمل الربح يجب إلا يرتكن اليها مأمور الضرائب كسبب لاهدار الدفاتر ، بل يجب أن يبحث عن مصدر هذا الهبوط ، حيث تنص التعنيمات (البند التاسع من الكتاب الدورى رقم ١١٦ الصادر فى ١٩٤٩/١١/١٩)

« أما هبوط نسبة مجمل الربح الى الايرادات عن نسبة المثل فليست هى وحدها من الاسباب التى يجوز من أجلها رفض الدفاتر اذا كانت ممسوكة طبقا للاصول الفنية ومؤيدة بالمستندات ويتوجها نظام مقبول للضبط الداخلى ، لان النسبة المذكورة ليست عنصرا قائما بذاته انما هى نتيجة تفاعل عدة عناصر مجتمعة ، يتعين عندما يلاحظ الفاحص وتلاحظ اللجان هبوطها عن نسبة المثل - أن يبحثوا عن العلة وأن يصححوها اذا أمكن ذلك » .

مما تقدم يتضح مدى قصور وجهة نظر مصلحة الضرائب عندما تقوم باهدار الدفاتر بسبب انخفاض نسبة مجمل الربح التى تظهرها الدفاتر عن حالات المثل ، ويمكن تأكيد ذلك للاسباب التالية :

١- لم ينص أى قانون (سواء كان قانون تجارى أو ضريبى) على ضرورة تمشى نسبة مجمل الربح التى تظهرها الدفاتر مع حالات المثل - حتى تكون لتلك الدفاتر حجيتها فى الاثبات .

٢- عدم تمشى هذا السبب مع المنطق التجارى وادارة الاعمال حيث أن ضرورة تمشى نسبة مجمل الربح التى يظهرها دفاتر المول مع نسبة مجمل الربح الذى تحققه المنشأة الاخرى التى تتعامل فى نفس النشاط يعنى قيام تحقيق كل الشركات لنفس إجمالى الربح الموحدة - وهو أمر نادرا ما يحدث بسبب وجود عوامل مختلفة كثيرة تؤثر فى تلك النسبة لغرض زيادة رقم الاعمال أو للمنافسة وما الى ذلك .

٣- محاسبيا يمكن أن تظهر الدفاتر غير المنتظمة نسبة مجمل ربح تتمشى مع حالات المثل (وقد تفوقها) فهل يعنى ذلك أن الدفاتر أمنية ، وقد تظهر الدفاتر نسبة مجمل ربح أقل من حالات المثل ومع هذا تكون أمينة فى اظهارها لنتيجة العمليات .

وقد أكدت قرارات المحاكم وجهة النظر هذه ، حيث أشارت الى انخفاض نسبة مجمل الربح الورارودة بدفاتر الممول عن النسب المحددة فى بعض منشورات مصلحة الضرائب لايبرر الحكم على الدفاتر بعدم انتظامها أو رفضها (حكم محكمة مصر الابتدائية ، قضية رقم ٣٠٠ لسنة ٤٦ تجارى مصر - فبراير ١٩٤٧) ، وقد قضى حكم آخر على أن انخفاض نسة اجمالى الربح التى تظهرها حسابات الممول عن النسب التى تحققها المنشآت المماثلة لا ينهض وحدة سببا نهائيا لرفض هذه الدفاتر (حكم محكمة الاستئناف - قضية رقم ٢٧٣ لسنة ١٩٧١ - مارس سنة ١٩٧٢) .

جـ- عدم انتظام القيد أولا بأول فى دفتر اليومية العامة :

بوجه عام هناك دفاتر الزامية - وهى تلك التى يلزم القانون بضرورة امساكها وهى دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد (ينظر القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٤ الخاص بالدفاتر التجارية ، وقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، ودفاتر اختيارية وهى التى يمسكها الممول على سبيل

الاختيار وحسب الهيكل المحاسبى بالشركة وهى دفاتر اليومية المساعدة على سبيل المثال .

وقد أشارت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الى ضرورة امساك دفتر اليومية العامة الاصلى ، وأن تقيد فيه عمليات الممول أولا أول .

وفى مجال آخر فقد اشارت تعليمات مصلحة الضرائب الى أن عدم القيد بدفاتر الصندوق يوم بيوم سببا لاهدار الدفاتر ، وفيما عدا ذلك من دفاتر يجب الاتفاق على مدة معينة للقيد خلالها (ولم يتم بعد الاتفاق على تلك المدة) .

وقد وجهت المصلحة النظر الى أن اهدار الدفاتر لعدم القيد بدفتر الصندوق يوما بيوم انما يكون عن السنة التى يثبت عدم القيد بدفتر الصندوق فى خلالها أولا بأول - تطبيقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية (ينظر تعليمات للفحص رقم (٢١) لسنة ١٩٨٧ - ملحق التعليمات التنفيذية رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٦ بشأن أسباب اهدار الدفاتر) .

وفى مجال ثالث تذهب لجان الطعن الى أنه حتى تكون الدفاتر معبرة عن نشاط المنشأة أصدق تعبير ، فإنه يجب على كل ممول يثبت فى دفتر اليومية الاصلى جميع العمليات التى يباشرها يوما بيوم وبالتفصيل وذلك تيسيرا لمهمة مصلحة الضرائب فى فحص اقرارات الممول ، الامر الذى يعتبر معه هذا السبب مبرر معقول لاهدار الدفاتر ، اذا لم يكن هناك دفاتر اليومية الاصلى فى فترات منتظمة من واقعه (ينظر قرار لجنة الطعن لضرائب القاهرة دائرة ٢٤ بتاريخ ٨٦/١/٢٦ ، طعن رقم ٤٦٢ لسنة ٨٥ لشركة زينبت للسياحة) .

تأسيسا على ما تقدم يتضح مدى الاتفاق على جعل هذا السبب مبررا كافيا لاهدار الدفاتر رغما عن ما شابه من تناقض وعدم وضوح وأخطاء فى التفيذ والتطبيق على النحو التالى :

١- كان من الافضل تغيير اسم دفتر اليومية الاصلى فى ظل وجود دفاتر اليومية الاخرى الى دفتر مجمع شهرى ، حيث أن الدفاتر المساعدة هى التى يتم القيد فيها أولا بأول أما دفتر اليومية الاصلى فيتم القيد فيه شهريا . وبقيود اجمالية ، ويدعم هذا الرأى كثير من الكتاب (ينظر على سبيل المثال د . صلاح الدين ابراهيم ، ١٩٨٩ ، ص ١٠ - ١١) ، حيث أن القيد أولا بأول لم يحدث فى دفتر اليومية الاصلى - ولن يحدث ، ولكنه وجد فى الدفاتر الفرعية ، فهو اذن نص معطل تم صياغته فى عبارة خاطئة ، يمكن معها أن يقوم الفاحص ضعيف المنطق دون قصد بالاستناد اليه فى اهدار الدفاتر .

٢- الثابت أن شركات السياحة لديها مجموعة مماثلة من دفاتر اليومية المساعدة التى يتم القيد فيها يوما بيوم ، ولا يوجد أى تأخير فى القيد بها ، ويتم تسجيلها فى نهاية كل شهر الى دفتر اليومية ، ومن ثم فان المأموريات الضريبية يكون قد جانبها الصواب عند التماس العيب فى تأخير الترحيل لدفتر اليومية العامة خاصة وأن كافة القوانين الضريبية (ينظر القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ ، القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) بمصر قد اجمعت على أحقية الشركة فى تقديم ميزايتها خلال الثلاثة شهور التالية لانتهاء سنتها المالية حيث راعى المشرع الضريبى الواقع عند اعطاء تلك المهلة بالاضافة لما سبق فان هذه الشركات السياحية تخضع لتفتيش وفحص من قبل وزارة السياحة ويتم التحقق من انتظام دفتر اليومية ويتم التأشير على ذلك سنويا من قبل مفتش وزارة السياحة .

٣- مما تقدم يتضح أن هذا السبب لا يعتبر مبررا لاهدار الدفاتر واذا ما تم اعتباره كذلك فيكون عدم القيد بدفتر الصندوق وليس اليومية العامة هو

سبب الاهدار ، ويكون ذلك فى السنة التى ثبت فيها عدم القيد وليس كل سنوات الفحص - تطبيقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية .

د- اختلاف بيانات وزارة السياحة عما ادرج بدفاتر الشركات :

بلغ تكرار هذا السبب كمبرر لاهدار الدفاتر بنحو ١٧٥ مرة بنسبة ٣٤٪ من حجم العينة المختارة . والاصل أن البيانات التى ترسل الى وزارة السياحة أنما يتم من واقع دفاتر الشركة تنفيذا لاحكام قانون مزاولة الاعمال السياحية ، وقيام المأمورية بمقارنة هذه اليانات (فيما بين سجلات الوزارة ودفاتر الشركة) يكون تطبيقا للتعليمات التنفيذية للفحص والتى نص فيها على ما يلى : (تعليمات تنفيذية رقم (٦) لسنة ٨٤ البند ثانيا وثالثا) .

« مراعاة مطابقة البيانات المدرجة بدفاتر وسجلات المنشآت السياحة البيانات المرسلة السياحة (كشوف الخدمات) ومتخذا البيانات السياحية الاخيرة أساسا للمحاسبة » .

فى رأى المؤلف أنه لا يمكن اعتبار هذا السبب مبررا للاهدار الا اذا تبين بالدليل القاطع أن هناك معاملات حدثت فعلا اخطرت بها وزارة السياحة ولم تدرج بدفاتر الشركة ، حيث أن الحالات موضع العينة لم تتضمن واقعة واحدة تفيد ذلك وانما هى ارتبطت بنتيجة مؤداها احتمالين :

١- حالة اختلاف بسبب أن بيانات الدفاتر أكبر من سجلات السياحة

ويمثل هذا الاحتمال أغلب الحالات (نسبة ٨٧٪ فى العينة المختارة) حيث تزيد عادة الدفاتر وبالتالى اقرارات الشركات على مدى الفترات بسبب ضرورة الاخطار عن معاملات الافواج السياحية القادمة عن طريق الشركة ، أما ما تقدمه الشركة من

خدمات للسائحين الذين لا يصلون عن طريقها فلا الزام عن الاخطار عما قدمته الشركة من خدمات اليهم ، ومن هذا تزيد قيمة تلك المعاملات المسجلة بالدفاتر عما أخطر عنه الى وزارة السياحة .

ب- حالة اختلاف بسبب أن بيانات الدفاتر انخفضت عن سجلات السياحة :

وتلك الحالات وأن حدثت فى أحدى الفترات فيكون مرجعة أن اخطار السياحة بالسياح القادمين عن طريق الشركة يكون بتاريخ وصولهم أما تسجيل قيمة الخدمات المؤداه لهم فى الدفاتر فيكون عادة حسب الاساس المحاسبى المعروف بأساس الاستحقاق، ومن ثم قد يحدث تداخل فيما بين الفترات ، أما اذا تمت المطابقة على أساس شامل فلن توجد أية اختلافات .

وبالتالى فان هذا السبب لا يعتبر مبرراً لاهدار الدفاتر ، ويؤكد ذلك ما تسير عليه لجان الطعن فى قراراتها ، والتى تنص على أنه وأن اختلفت الايرادات الواردة بالدفاتر والاقرارات بسجلات السياحة ، فان ذلك لايعد سببا كافيا لاهدار الدفاتر خاصة وان الايرادات الواردة بالدفاتر والاقرارات تزيد عن الايرادات الواردة بسجلات ، وزارة السياحة (قرار لجنة الطعن ضرائب القاهرة - دائرة (٢٤) فى الطعن على ٨٠ بتاريخ ٨٤/٩/١٣ ، والطعون ٢٧-٨٠ بتاريخ ٨٨/٢/٢١) .

وفى موضع أخر يشير قرار لجنة الطعن الى أنه بالنسبة للايرادات ، وحيث أن الثابت من واقع ما جاء بمحاضر الاعمال وكذلك مذكرات الفحص ، وحيث أن البيانات الظاهرة بسجلات وزارة السياحة جاءت أقل مما ورد باقرارات المنشأة وهذه البيانات من الواضح أن المأمورية تعول عليها - وأنه طالما أن اقرارات الشركة تضمنت مبالغ أكبر، فإن اللجنة ترى اعتماد الايرادات فى جميع السنوات (ينظر قرار لجنة الطعن دائرة (٢٤) بتاريخ ٨٦/٦/٢٦) .

د- ضعف نظام الرقابة الداخلية :

فى حوالى ١١٠ حالة وبنسبة ٢٢٪ من جملة الحالات موضع العينة اهدرت الدفاتر بسبب الاشارة الى وجود ضعف فى نظام الرقابة الداخلية ، لعدم قيام الشركة بتحرير فواتير للايرادات الخاصة بالحج أو العمرة .

بوجه عام يعرف نظام الرقاة الداخلية : (نشرة معايير المراقبة رقم ١)

« بأنه عبارة عن خطة تنظيمية وكافة الطرق والاساليب تتبعها من أجل حماية أصولها والتأكد من دقة وامكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية » .

ولاشك فان الفاحص عند دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة أنما يتركز اهتمامه على مدى امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية التى تتضمنها الاقرارات ومدى دقتها ، غير أن الفاحص لا يهتم كثيرا باجراء دراسة شاملة تعتمد على مدخل علمى لتقييم نظام الرقابة وما اذا كان يمكن الاعتماد عليه أم لا عندما يخطط لعملية الفحص ، وما اذا كان يستند اليه فى اعتماد الدفاتر أو اهدارها .

وفى الواقع فان الفاحص يعتمد على سرد عبارات انشائية تشير الى ضعف الرقابة الداخلية ، حتى يضفى الشك على الدفاتر ، فبالنسبة للحالات موضع العينة من الصعب تحرير فواتير للايرادات الخاصة بالحج أو العمرة ، حيث من طبيعة ذلك النشاط أن يوجه لافراد يقومون بالتعامل النقدى مع شركات السياحة ، ومن ثم فان قيمة الايرارات تؤيد بايصالات قبض هذا من جهة ، أما الاخرى فان ايرادات السياحة الدينية تكون محل رقابة شديدة من قبل وزارة السياحة ، كما أن ايراد الحج والعمرة يتم الاخطار عن قيمة الاشتراك لكل حاج أو معتمر ، وحسب كل مستوى ولابد من موافقة وزارة السياحة على سعر هذا البرنامج بعد اقراره والتحقق من مدى مناسبة

موافقة وزارة السياحة على سعر هذا البرنامج بعد اقراره والتحقق من مدى مناسبة السعر للخدمة وما الى ذلك .

من ذلك يتضح أن مقولة المأمورية قد جانبها الصواب ، ومن ثم لا يعد هذا السبب مبررا كافيا لاهدار الدفاتر .

من خلال العرض السابق يتضح أن سياسة فحص دفاتر شركات السياحية تقوم على اهدار الدفاتر دون توافر اسباب جدية لذلك وطالما يتم ذلك ، فان هذا التصرف ينطوى على دوافع أخرى بخلاف عدم امانة الدفاتر ، ومن هنا كان من الواجب الاشارة والبحث عن العوامل غير الموضوعية التى يمكن أن تكون سببا لحدوث هذا التصرف ، وآثار ذلك على الممول - وبالتحديد شركات السياحة .

وقد أشار البعض لتلك العوامل (د . صلاح الدين ابراهيم ، سنة ١٩٩١ ، ١٢٨ - ص ١٣٨) وهى تتوقف على العناصر الشخصية للفاحص من تعليم وذكاء وتعلم ولياقة وكياسة ، ونقاء الناحية النفسية ، بل وذهب الى أن تلك العوامل تتراوح وتتباين حسب الفاحص السوى - والفاحص غير السوى .

فعندما يكون الفاحص غير سويا متوازنا ، ويكتشف أن الدفاتر أمينة أو غير أمينة - هنا أما أن يعتمد الدفاتر اذا ما قام الممول بإرضائه ، وأما لا يعتمد الدفاتر اذا لم يقم الممول بارضائه .

الفصل الرابع

امثلة ومشاكل عملية عن الفحص الضريبى لحسابات الممولين

٤/١ علق العبارات التالية موضحاً صحتها

١ - تعتبر اجراءات القياس المحاسبية بوجه عام مقبولة ضريبياً .

٢ - فى كثير من الأحيان قد لا يتساوى الربح المحاسبى مع الربح الضريبى .

٣ - هناك اجراءات معينة يتعين على الفاحص القيام بها عند فحص الإيرادات الفرعية و العارضة .

٤ - يتعين على الفاحص الضريبى أعمال نص المادة (٢٩) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لبند ايرادت الإستثمارات .

٥ - يتعين التمييز بين نوعين من التعويضات و التحقق من المعالجة السليمة لنوعيهما .

٦ - تضاف قيمه التعويض المحصل نظير بيع أصل من الأصول المتداولة بسبب الحريق أو التلف أو السرقة الى وعاء الضريبة .

٧ - هناك اجراءات معينة يتعين على الفاحص القيام بها عند فحص الديون المعدومة المحصلة عن مدد سابقة .

٨ - على الفاحص القيام باجراءات مراجعة معينة عند فحص بند ايرادات بيع مخلفات الإنتاج و المواد الراكدة أو المستغنى عنها .

٩ - عند فحص ايرادات العمولة أو السمسرة يتعين التفرقة بين نوعين بينهما ، كما يتعين مراعاة عديد من الأمور الخاصة بفحصهما .

١٠ - تخضع الأرباح التى تحققها الفروع بالخارج للضريبة بمصر .

١١ - حدد برنامج مراجعة للفحص الضريبى لبنود أرباح العمليات الرأسمالية.

١٢ - ترى مصلحة الضرائب ان ارباح اعادة التقدير الناتجة من دخول أو خروج شريك يخضع للضريبة .

١٣ - ليس لمصلحة الضرائب الحق فى خضوع ارباح اعادة التقدير الناتجة من وجود تعديل فى هيكل الملكية نتيجة انضمام أبن الشريك المتضامن فى الشركة .

١٤ - مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أو التنازل عن الشقة المفروشة للضريبة .

١٥ - تعتبر أرباح اعادة التقدير فى حالات تصفية الشركات من الأرباح الرأسمالية التى يجب أن تضاف الى وعاء الضريبة .

١٦ - هناك تصرفات - مماثلة للبيع - و ان لم تكن قانوناً كذلك - كاعادة تقييم بعض او كل أصول المنشأة لتقديم بعضها أو كلها كحصة عينية فى منشأة مساهمة - و هى لا تخضع للضريبة بشروط معينة.

١٧ - يخضع للضريبة حالة البيع أو التنازل عن شهرة المحل .

١٨ - تخضع للضريبة ارباح فروق العملة و تقييم أرصدة العملات الأجنبية .

١٩ - هناك شروط معينة يجب توافرها فى التكاليف واجبة الخصم .

٢٠ - تخصم قيمة العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة.

٢١ - لا توجد نسب محددة لخصم الإستهلاكات الحقيقية - حيث يتوقف ذلك على العرف و طبيعة عمل الصناعة .

٢٢ - يجوز استهلاك شهرة المحل باعتبارها أصل قابل للإستهلاك .

٢٣ - يتم استهلاك الأفلام السينمائية على أساس حياة الفيلم الإنتاجية .

٢٤ - تعتبر من التكاليف الضرئب المباشرة أو غير المباشرة التى يدفعها الممول.

٢٥ - يسمح بخصم الضرائب الأجنبية المدفوعة عن أرباح الفروع فى الخارج و التى لم ترق الى مستوى الفروع المستقلة .

٢٦ - يتعين التفرقة بين نوعين من التبرعات ، كما يشترط ان تكون هذه التبرعات مدفوعة حتى يمكن اعتبارها ضمن التكاليف .

٢٧ - تعتبر المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بنص القانون .

٢٨ - هناك شروط معينة لخصم المخصصات من وعاء الضريبة .

٢٩ - تخصم حصة المنشأة فى التأمينات المستحقة من وعاء الضريبة .

٣٠ - هناك شروط معينة لاعتبار المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة من التكاليف واجبة الخصم .

٣١ - يتعين مراعاة اعتبارات معينة عند الفحص الضريبى للأجور و المكافآت.

٣٢ - يجوز تحميل حساب الأرباح و الخسائر بالضريبة على المرتبات المسددة فى حالات معينة .

٣٣ - تختلف المعاملة الضريبية للعمولات المدفوعة للغير حسب اتصالها أو عدم اتصالها بمباشرة المهنة .

٣٤ - هناك اعتبارات معينة على الفاحص الضريبى الإهتمام بها عند فحص الديون المعدومة .

٣٥ - حدد المعاملة الضريبية للتعويضات و الغرامات المدفوعة عن طريق الممولين .

٣٦ - فى حالات معينة يتم السماح بخصم التأمينات ضمن وعاء الضريبة ، و فى احوال أخرى لا يتم السماح بخصمها كتكاليف .

٣٧ - هناك عدة أنواع من المصروفات القضائية و التى تختلف معالجتها الضريبية من حيث اعتبارها تكاليف من عدمه .

٣٨ - تعتبر خسائر السرقة و الإختلاس تكلفة يتعين خصمها من وعاء الضريبة بشروط معينة .

٣٩ - يتعين على الفاحص التفرقة بين أنواع الحملات الإعلانية و معالجة كل منها بشكل مختلف .

٤٠ - يتعين على الفاحص الضريبى مراعاة اعتبارات معينة عندمعالجة بنود المصروفات التى يكون جزءمنها شخصى و الأخر متعلق بنشاط المنشأة .

٤١ - تعتبر كل من مرتبات الشركاء المتضامنين و الموصيين من التكاليف واجبة الخصم .

٤٢ - من الأهمية بمكان الفحص الضريبى البنود الميزانية العمومية لارتباطها بالحسابات الختامية.

٤٣ - هناك اعتبارات معينة يتعين أخذها فى الحسبان لدى الفاحص الضريبى عند فحصه لبنود الأصول الثابتة ، المشروعات تحت التنفيذ .

٤٤ - ينبغى التحقق من سلامة الكمية و القيمة للمخزون مع أهمية التطبيق السليم للقواعد المحاسبية المتعارف عليها عند الفحص الضريبى لبند المخزون.

٤٥ - يتعين على الفاحص مراجعة الحسابات النظامية و تحليل عناصرها و مكوناتها .

٤٦ -هناك ارشادات معينة ترتبط بالفحص الضريبى لبنود الخصوم المتداولة و الأصول المتداولة .

٤٧ - هناك مبادئ معينة تحكم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية على الحسابات النقدية .

٤٨ - يحقق الفحص الضريبى لحسابات ودفاتر المولين أهدافا متعددة .

٤٩ - هناك أحوال يتحتم فيها على المولين تقديم اقراراتها بالإستناد الى دفاترمحاسبية .

٥٠ - هناك مراحل يتعين القيام لاجراء الفحص الضريبى .

٥١ - يجب أن يأخذ الفاحص الضريبى عدة اعتبارات عند مراجعة تكاليف المشتريات التى يتضمنها حساب التشغيل فى المنشأت الصناعية .

٥٢ - يتم اهدار الدفاتر اذا لم تكن بعض مستندات المشتريات غير موجودة .

٥٣ - يتم التحقق من تكلفة المواد الملتصقة بمراحل الإنتاج عن طريق التحقق من كميتها و قيمتها.

٥٤ - ينبغى مراعاة عدة أمور عند الفحص الضريبى للإستهلاكات الصناعية .

٥٥ -ينبغى مراعاة عدة اعتبارات عند التحقق من خصم تكلفة الإنتاج التام أو تكلفة العمليات التامة و تكلفة العمليات التامة الإنتاج غير التامة .

٥٦ - يجب أن يأخذ الفاحص فى اعتباره ان هناك بعض الحالات الإستثنائية التى يمكن فيها تقويم البضاعة باقل من سعر التكلفة .

٥٧ - هناك أكثر من طريقة لتقويم تكلفة المخزون فى أخر المدة .

٥٨ - من الأهمية بمكان مراجعة مخزون أخر المدة عن طريق التحقق من كميته و قيمته.

٥٩ - تختلف اجراءات تحديد و تسجيل البضاعة فى المنشأة حسب طريقة نظام الجرد الدورى أو المستمر .

٦٠ - هناك اجراءات معينة للتحقق من بنود الجانب المدين لحساب المتاجرة .

٦١ - هناك اجراءات محددة للتحقق من بنود الجانب الدائن لحساب المتاجرة .

٦٢ - هناك ارشادات معينة للتحقق من كل من مردودات المشتريات و مردودات المبيعات .

٦٣ - يعتمد الفاحص على استخدام المراجعة الإنتقادية أو الفحص التحليلى عند تحققه من بند المخزون .

٦٤ -يتعين على جميع ممولى الأرباح التجارية و الصناعية تقديم أقرار سنوى الى مصلحة الضرائب .

٦٥ - يتعين على الشريك المتضامن أو الموصى أن يقدم اقرارا مستقلا الى مصلحة الضرائب .

٦٦ - يجوز للممول تعديل اقراره الضريبى و تقديم أخر بدلا منه فى أى وقت يشاء .

٦٧ - يجوز للممول العدول عن اقراره فى المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار.

٦٨ - سمحت اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ للممول بتصحيح أو تعديل اقراره الضريبى و ذلك قبل السير فى اجراءات فحص هذا الإقرار .

٦٩ - هناك مستندات ووثائق يتعين تقديها مع الإقرار عن النشاط التجارى او الصناعى .

٧٠ - هناك دفاتر و سجلات يتعين على المولين أمساكها .

٧١ - للمصلحة الحق فى قبول أو عدم قبول الإقرارات المقدمة من المولين .

٧٢ - يتم اهدار الدفاتر لعدم أمانتها فى حالة توافر عدة حالات.

٣/٤ أسئلة و مشاكل (غير محلولة)

أ - أرباح الشركات الصناعية (أشخاص - أموال) .

ب - الأرباح المستحقة و الموزعة للشركاء الموصيين . فى شركات التوصية البسيطة و شركات التوصية بالأسهم .

جـ - الأرباح الناتجة من اعادة تقييم اصول و خصوم شركات الأشخاص نتيجة تحويلها أو اندماجها فى شركات الأموال

٢ - مطلوب تحديد مدى امكانيةترحيل الخسائر المرحلة المحققة تطبيقا لنص المادة (٢٨) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فى الحالات التالية :-

حققت احدى شركات التضامن صافى خسارة مقدارها ١٠٠٠٠٠ ج خلال الفترة من ٩٢/١/١ حتى ٩٢/١٢/٣١ (علما بان توزيع الأرباح و الخسائر على الشركاء أ ، ب ، جـ يتم بالتساوى) ، و قد حققت صافى ارباح مقدارها ٢٠٠٠٠ ج خلال الفترة من ٩٣/١/١ حتى ٩٣/١٢/٣١ وفى ١٩٩٤/١/١ تخارج كل من الشريك ب ، جـ و انضم الشريك د (و يتم توزيع الأرباح و الخسائر بين الشريكين بالتساوى) و قد أسفر حساب الأرباح و الخسائر في ١٩٩٤/١٢/٣١ (عن صافى ارباح بمقدار ٨٠٠٠ج .

٣ - الشروط التى يجب توافرها لاعتبار بنود المخصصات و الإحتياطيات و اقساط التأمين الإجتماعى ، المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة و الإهلاك العادى و الإضافى من التكاليف عند تحديد وعاء الضرية على الأرباح التجارية و الصناعية .

٤ - تضمن الجانب الدائن حساب الأرباح و الخسائر الذى قدمته شركة ترانس

اير عن الفترة من ١٩٨٩/١/١ الى ١٩٨٩/١٢/٣١مبلغ ٢٢ مليون جنيه ارباح رأسمالية نتيجة بيع طائرتين من اسطولها الجوى ، و عند فحص اقرارات الشركة عن السنوات ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ ، ١٩٩١ ، ١٩٩٢ تبين أن الشركة قد تعاقدت مع شركة ماكدونالد دوجلاس الإنجليزية على بناء طائرة ضخمة فى ١٩٨٩/٩/٣٠ طبقا للشروط التالية :-

١ - تقوم شركة ترانس اير بدفع قيمة التعاقد على النحو التالى :-

* سداد ما يعادل ٥ مليون جنيه عند التعاقد .
* سداد ما يعادل ٣ مليون جنيه فى ١٩٩٠/٦/٣٠ .
* سداد ما يعادل ٤ مليون جنيه فى ١٩٩٠/٩/٣٠ .
* سداد ما يعادل ٣ مليون جنيه فى ١٩٩١/٣/٣١ .
* سداد ما يعادل ١٠ مليون جنيه عند استلام الطائرة .
* سداد الباقى على ٥ أقسام خلال سنة من تاريخ الإستلام .

٢ - تقوم شركة ترانس اير باستلام الطائرة مجهزة بالكامل، معدة للإستخدام فى ١٩٩١/١٠/٣١ ، و فى حالة عدم الإستلام فى هذا التاريخ تحصل على تعويض مقداره ٥ مليون يتضاعف فى حالة عدم الوفاء بالتسليم خلال ستة شهور .

و قد اتضح أن الشركة تسلمت الطائرة فى ١٩٩٢/٣/٣١ .

المطلوب - ابداء الرأى فى مدى امكانية استرداد شركة ترانس للضريبة المدفوعة على الأرباح الرأسمالية نتيجة بيع الطائرتين . تطبيقا للمادة (٢٠) من القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة٩٣ .

الباب الثالث

ربط الضريبة والمنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب في ظل الضريبة الموحدة

مقدمة :

بعد أن يقدم الممول إقراره الضريبى الى مأمورية الضرائب المختصة ، تقوم الأخيرة بفحصه، ولها فى سبيل ذلك التحقق من صحة ما ورد فيه عن طريق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، ولها أن تطلب ما تراه من ايضاحات أو بيانات أو مستندات وذلك على النموذج رقم ١٦ ضرائب موحدة، كما يحق لها أن تطلب من الممول تقديم ما يلزم من أدلة الاثبات بما جاء باقراره، وعليه تقديمها خلال خمسه عشر يوماً من تاريخ طلبها كما ان لها ان تطلب عن طريق موظفيها الانتقال الى مقر المنشأه لفحص حساباتها بعد اخطار الممول بذلك على النموذج رقم ١٧ ضرائب موحده .

بعد اتمام عمليه الفحص الضريبى فى ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنه ١٩٩٣ يتعين الاخطار بعناصر الربط، ويتم ذلك فى ظل أجراءات متسلسه يجب ان يتوافر فيها شروط شكلية وموضوعية وقانونية، وربما تجاهل بعضها قد يؤدى الى عدم حجية اجراءات ربط الضريبة .

وعادة ما تنشأ منازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب عند تحديد دين الضريبة، ويتم نظر هذه المنازعات إما أمام اللجان الداخلية أو لجان الطعن أو ما يعرف بالمرحلة الادارية فى تحديد دين الضريبة، وفى حاله عدم حسم تلك المنازعات يتم الانتقال الى المرحلة القضائية فى تحديد دين الضريبة .

الفصل الأول
اعتبارات هامة عند
ربط الضريبة الموحدة على المولين

مقدمة :

ينبغى على الفاحص أن يأخذ عديد من الاعتبارات عند قيامه بربط الضريبة الموحدة على الممولين، أبرزها موضوعات ترحيل الخسائر - وهل يؤخذ فى الاعتبار خسائر أى ايراد عند تجميع مصادر الدخل المختلفة؟، توحيد الربط ومسئولية الشركة عن الضريبة المستحقة على الشريك، وتحديد عاء الضريبة على نشاط التصدير والمنشأت الصناعية، الصورية والتواطؤ للتهرب من الضريبة الموحدة، أحكام التنازل بالاضافة الى معاملة الشركات القائمة بين الأصول و الفروع ، وعلى ذلك يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

٣/١/١: ترحيل الخسائر.

٣/١/٢ : تحديد وعاء الضريبة على نشاط التصدير والمنشآت الصناعية.

٣/١/٣ : الصورية والتواطؤ للتهرب من الضريبة الموحدة.

٣/١/٤ : أحكام التنازل فى ظل الضريبة الموحدة.

٣/١/٥ : معاملة الشركات القائمة بين الأصول والفروع.

يهتم هذا الباب بدراسة موضوع ربط الضريبة على الممولين والمنازعات التى تنشأ مع مصلحة الضرائب فى ظل الضريبة الموحدة ولتحقيق هذا الهدف يتم تقسيم هذا الباب على النحو التالى :

الفصل الأول : *اعتبارات هامة عند ربط الضريبة الموحدة على الممولين.*

الفصل الثانى : *الاخطار بعناصر ربط الضريبة والاعتراض أو الطعن عليه.*

الفصل الثالث : *نظر المنازعات الضريبية أمام اللجان الداخلية أو لجان الطعن.*

الفصل الرابع : *نظر المنازعات الضريبية أمام القضاء.*

الفصل الخامس : *نظر المنازعات الضريبية أمام لجنة اعادة النظر فى الربط النهائى.*

الفصل السادس : *التقادم الضريبى المرتبط بالفحص والاجراءات.*

٣/١/١ ترحيل الخسائر

تنص المادة (٢٨) من القانون على مايلى :

اذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فاذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى الى السنة التالية، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة، ولكن لايجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب أى سنة أخرى . ولا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت.

وفى حالة التوقف الجبرى لا تحسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص عليها فى تلك المادة

يعتبر هذا النص بمثابة استثناء من مبدأ استقلال السنوات الضريبية، حيث من غير المنطقى فرض ضريبة على منشأة تحقق خسارة ضريبية وحتى تختفى هذه الخسائر بالكامل، دون ما قيد زمنى على ذلك ـ الأمر الذى يتطابق مع المبادئ والقواعد المحاسبية، إلا أن هناك تشريعات ضريبية وضعت حداً زمنياً لترحيل الخسائر الى الأمام يسقط بعدها حق الممول فى ترحيل الخسائر وخصمها من أرباح السنوات التالية، على سبيل المثال المشرع المصرى والذى حددها بمدة خمسة سنوات الى الأمام تالية لسنة تحقق الخسارة.

من ذلك يتضح أن هناك عدة شروط لترحيل الخسائر هى:ـ

١ـ أن تكون الخسارة ضريبية ـ أى اعترفت بها المصلحة.

٢ـ أن تكون مدة ترحيل الخسارة خمسة سنوات تالية لتحقق سنة الخسارة.

٣- لا يسرى الترحيل على الأنشطة التى تم ربط الضريبة عليها على أساس حكمى أو ثابت.

٤- لاتحسب فترة التوقف فى حالة التوقف الجبرى ضمن السنوات الخمسة المنصوص عليها.

٥- أن الترحيل يرتبط بشخصية الممول الذى تحددت الخسارة بإسمه، وتأسيساً على ذلك:-

* أن ما يستفيد بالخصم هو الممول ذاته دون غيره سواء إستمر فى مزاولة نفس النشاط أم زاول أنشطة أخرى فى منشأة أخرى.

* لا يستفيد المالك الجديد للمنشأة من حق ترحيل الخسارة المرتبطة بالمالك القديم. فحق ترحيل الخسارة لاينتقل للمشترى الجديد، وانما يجوز للشريك القديم أن يخصم الخسارة التى تحققت فى الشركة الأولى عن نصيبه فى ربح الشركة الثانية فى حدود خمسة سنوات تالية.

* أن حق ترحيل الخسائر لاينتقل الى ورثة الممول لأنهم فى حكم المالك الجديد.

* وفيما يتعلق بمدى جواز ترحيل خسائر الشركات الخاضعة للقانون رقم ٤٣لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ التى تحققت خلال سنوات الاعفاء المقررة بالقانون المذكور، فقد صدرت التعليمات التفسيرية رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٩/٧ حيث قضت بتمتع الشركات المذكورة بميزة ترحيل الخسائر المقررة فى القانون ١٥٧ لسنة١٩٨١ بالنسبة للخسائر التى تتحقق خلال سنوات الاعفاء، وبأنه على هذه الشركات أن تثبت لمصلحة الضرائب أن الخسائر الواقعة خلال سنوات الاعفاء حقيقية، ويكون لمصلحة الضرائب كافة الحقوق التى يقررها لها القانون للتحقق من وقوع الخسارة الحقيقية ومن عدم تغطيتها من ربح السنة التالية أو غيرها من سنوات

الاعفاء، ويسمح بتغطيتها من أرباح أية سنة تالية لانقضاء الاعفاء وبما لايجاوز خمس سنوات من سنة تحقق الخسارة.

وفيما يلى مثال عملى لايضاح كيفية ترحيل الخسائر :-

- بلغت الخسائر المعتمدة لإحدى شركات التضامن عن عام ١٩٨٨ مبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه، فاذا بلغت الأرباح المعتمدة لتلك الشركة خلال السنوات الخمس التالية ٩٠٠٠ج، ٦٠٠٠ج، ١٢٠٠٠ج، ١٥٠٠٠ج، ١٨٠٠٠ج على التوالى.

فالمطلوب ايضاح كيفية ترحيل خسائر سنة ١٩٨٩بالنسبة لهذه الشركة اذا علمت الآتى :

١- المنشأة شركة تضامن بين ثلاث شركاء أ، ب، جـ وتوزع عليهم الأرباح والخسائر بالتساوى.

٢- تخارج الشريك ب فى نهاية سنة ١٩٩٢ وحل محله شريك آخر بنفس حصته فى رأس المال ويحق الثلث أيضا فى توزيع الأرباح والخسائر.

٣- لايوجد نشاط آخر لأى من الشركاء المذكورين.

حل المثال (١)

حيث أن المنشأة شركة تضامن فيتم أولا توزيع خسائر سنة ١٩٨٩ وأرباح السنوات الخمس التالية حتى تتم عملية ترحيل الخسائر بطريقة سليمة، ونورد فيما يلى جدول بتوزيع الأرباح والخسائر عن السنوات ١٩٨٩ حتى ١٩٩٤.

السنوات	نتيجة العام	التوزيع على الشركاء (أ)	(ب)	(جـ)	(د)	ملاحظات
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه		
١٩٨٩	٣٠٠٠٠ خ	١٠٠٠٠ خ	١٠٠٠٠ خ	١٠٠٠٠ خ		
١٩٩٠	٩٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	—	
١٩٩١	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	—	
١٩٩٢	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	—	
١٩٩٣	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	—	٥٠٠٠	—	
١٩٩٤	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	—	٦٠٠٠		
					٥٠٠٠	
					٦٠٠٠	

* ثم يتم ترحيل الخسائر بالنسبة لكل شريك على حده على الوجه التالى :

أولا : الشريك (أ)

خسائر ١٩٨٩	بيان	الترحيل لسنة ١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤
١٠٠٠٠ جنيه	نتيجة العام	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠
	الخسائر المرحلة	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠	—
	المتبقى من الخسائر أو الأرباح	٧٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠	٤٠٠٠ أرباح	

ثانيا : الشريك (ب)

خسائر ١٩٨٩	بيـــان	الترحيل لسنة ١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٢	١٩٩٣ ١٩٩٤
١٠٠٠٠جنيه	نتيجة العام	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	تخـــارج
	الخسائر المرحلة	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٥٠٠٠	
	المتبقى من الخسائر أو الأرباح	٧٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠	

ويتبقى للشريك ب مبلغ ١٠٠٠جنيه من خسائر ١٩٨٩ لن ترحل لأرباح أى سنة أخرى حيث تخارج فى نهاية ١٩٩٢ ولايوجد له أى نشاط آخر.

ثالثاً : الشريك (جـ)

يتم ترحيل الخسائر بالنسبة للشريك جـ بنفس الطريقة التى يتم بها ترحيل خسائر الشريك (أ) لاشتراكها فى نسب توزيع الأرباح والخسائر.

رابعاً : الشريك (د)

أما بالنسبة للشريك د فلن يتم بالنسبة به ترحيل أى خسائر حيث لايستفيد من ترحيل خسائر الشريك (ب) (المتنازل).

مثال ٢:

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد المولين عن سة ١٩٨٩ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، فاذا اعتمدت المأمورية خلال الخمس سنوات التالية النتائج التالية : ٥٠٠٠ج أرباح ، ٦٠٠٠ج خسائر، ٦٥٠٠٠ج أرباح، ٧٠٠٠ج أرباح، ٥٠٠٠ج أرباح على التوالى،

المطلوب إيضاح كيفية ترحيل الخسائر بالنسبة لهذا الممول.

حل المثال (٢)

خسائر ١٩٨٩	بيــان	الترحيل لسنة ١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤
٣٠٠٠٠	نتيجة العام	٥٠٠٠	(-) ٦٠٠٠	٦٥٠٠	٧٠٠٠	٦٠٠٠
	الخسائر المرحلة	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٨٥٠٠	—
	المتبقى من الخسائر أو الأرباح	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٨٥٠٠	١١٥٠٠	

* يلاحظ أنه فى الترحيل الى سنة ١٩٩١ ظلت الخسائر كما هى حيث أن النتيجة المعتمدة لسنة ١٩٩١ هى خسائر وليست أرباح.

- وقد حسبت خسائر سنة ١٩٨٩ أرباح السنوات حتى سنة ١٩٩٤ وتبقى منها مبلغ ٦٥٠٠جنيه ولايرحل لأى سنة أخرى طبقا لنص القانون.

- أما بالنسبة للخسائر المعتمدة فى سنة ١٩٩١ وقدرها ٦٠٠٠جنيه فترحل الى الخمس سنوات التالية وحتى نهاية سنة ١٩٨٨، ونظراً لأن خسائر سنة ١٩٨٩ قد جبت أرباح السنوات حتى سنة ١٩٩٤ فلا يتبقى بالنسبة لخسائر سنة ١٩٩١ سوى سنتى ١٩٨٥، ١٩٨٦ للترحيل اليها اذا كانت نتيجتها أرباحا.

- ويراعى أنه اذا كانت نتيجة احدى السنوات التى ترحل اليها خسائر سنة معينة هى الأخرى خسائر فلا يتم اضافة المتبقى من الخسائر الجارى ترحيلها الى خسائر السنة التى يتم الترحيل اليها حتى لاتتداخل مدة الخمس سنوات المسموح اليها بنص القانون مع بعضها البعض.

فمثلا لو تم القيام فى المثال السابق باضافة المتبقى من خسائر سنة ١٩٨٩ بعد

الترحيل الى سنة ١٩٩٠ وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه الى الخسائر المعتمدة لسنة ١٩٩١ وقدرها ٦٠٠٠ جنيه لبلغ المتبقى من الخسائر فى نهاية سنة ١٩٩٤ مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه (وهى عبارة عن ٦٥٠٠ جنيه المتبقى من خسائر سنة ٨٩ + ٦٠٠٠ جنيه سة ٩١) فاذاما كانت أرباح السنوات التى ينتهى فيها ترحيل خسائر سنة ٩١ وهى سنة ١٩٩٥، وسنة ١٩٩٦ تزيد على هذا المبلغ وتم القيام بترحيل الخسائر بالكامل اليها عن طريق الخطأ لكان معنى هذا أنه قد تم القيام بترحيل جزء من خسائر سنة ٨٩ الى أكثر من مدة خمس سنوات المنصوص عليها بالقانون.

مثال (٣) :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن سنة ١٩٨٩ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فاذا بلغت الأرباح المعتمدة خلال السنوات التالية مبلغ ٣٥٠٠ جنيه فى سنة ١٩٩٠، ٤٠٠٠ جنيه فى سنة ١٩٩١ وتوقف الممول جبرياً خلال سنتى ١٩٩٢، ١٩٩٣ كما بلغت أرباح سنة ١٩٩٤ مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وأرباح سنة ١٩٩٥ مبلغ ٦٠٠٠ جنيه، وأرباح سنة ١٩٩٦ مبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب ايضاح كيفية ترحيل خسائر سنة ١٩٨٩ بالنسبة لهذا الممول.

حل المثال (٣)

نوضح بالجدول التالى كيفية رحيل خسائر سنة ١٩٨٩ بالنسبة للممول

خسائر ١٩٨٩	بيان	١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٢ ١٩٣٣	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦
٢٠٠٠٠	نتيجة العام الخسائر المرحلة	٣٥٠٠ ٢٠٠٠٠	٤٠٠٠ ١٦٥٠٠	توقف جبرى	٥٠٠٠ ١٢٥٠٠	٦٠٠٠ ٧٥٠٠	٧٠٠٠ ١٥٠٠
	المتبقى من الخسائر أو الأرباح	١٦٥٠٠	١٢٥٠٠	—	٧٥٠٠	١٥٠٠	٦٥٠٠ أرباح

١٩٩٦ نظراً لأن فترات التوقف الجبرى لاتحسب ضمن الفترة المنصوص عليها فى القانون، وقد استنفذت الخسائر بالكامل وتبقى فى سنة ١٩٩٦أرباح قدرها ٦٥٠٠جنيه يتم الربط عليها.

٣/١/٢ توحيد الربط على الممول الفرد أو متعدد الصفة

تنص الفقرة الأولى من المادة (٣٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى:-

"يدخل فى وعاء الضريبة أرباح مجموعة المنشآت الفردية التى يستثمرها كل ممول فى مصر ونصيب الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع. وكذلك كل ما يتقاضاه من اجر أو عوائد على رأسماله أو حسابه الجارى لدى الشركة أو غير ذلك من ايراد"

"وتكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبه فى الشركة."

يتضح من نص تلك الفقرة أنه لايجوز ربط الضريبة على كل منشأة على حدة اذا كان مالكها واحد، حتى لوكانت تلك المنشآت من طبيعة مختلفة، حيث يتم ضم نتائج عمليات المنشأة بعضها الى بعض وتربط الضريبة على نتيجة مجموع أرباحه من هذه المنشآت، وكذلك كل مايتقاضاه من أجر وعوائد على رأسماله أو حسابه الجارى لدى الشركة أو غير ذلك من ايراد.

وحكمة تلك القاعدة انها ضرورية فيا يتعلق بتطبيق القواعد المتعلقة بالاعفاء المقرر للأعباء العائلية، أو فيما يتعلق بتطبيق قاعدة ترحيل الخسائر، حيث أن الأخذ بمبدأ وحدة الربط يؤدى الى خصم خسارة إحدى المنشآت فى احدى السنوات من أرباح المنشآت الأخرى فى نفس السنة.

يتضح من النص مايلى :

١- عدم اعتراف المشرع الضريبى بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص، حيث يتم التعامل مع كل شريك على حدة - فى حدود نصيبه فى الربح أو الخسارة كما يتعامل مع الممول الفرد تماماً.

٢- لم يفرق المشرع بين الشريك المتضامن والشريك الموصى والشركاء فى شركة الواقع (وهى تلك الشركات التى فرضها الواقع دون تدخل من ارادة الشركاء - حيث قد تنشأ بين الورثة نتيجة وفاة مورثهم فى حالة استمرارهم فى استغلال منشأة كانت مملوكة لمورثهم وانتقلت اليهم بوفاته)، فى المعاملة الضريبية، حيث يدخل فى وعاء الضريبة لكل منهم (وطبقاً لنص عقد الشركة) نصيبه فى الربح أو العائد على رأسماله أو حسابه الجارى أو الأجور أو المكافآت التى قد يحصل عليها.

٣- يضم وعاء الضريبة الموحدة كل ما حققه الممول من أرباح فى جميع المنشآت التى يمارس خلالها نشاطه سواء كانت فى منشآت فردية أو مشاركة للغير فى شركات الأشخاص. بعبارة أخرى أن هذا الوعاء يضم نصيب الممول فى الأرباح والخسائر، بمعنى اذا كان للممول منشأة فردية حققت صافى خسائر بمقدار ١٠٠٠٠ج، وكان شريكاً متضامناً فى شركة توصية بسيطة - وكان نصيبه فى الأرباح بمقدار ٢٠٠٠٠ج، وكان شريكاً موصياً فى شركة ثالثة وقد بلغ نصيبه فى الأرباح بمقدار ١٠٠٠٠ج، فان وعاء الضريبة الموحدة لذلك الممول يبلغ ٢٠٠٠٠ج.

٤- تكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبه فى الشركة الا أنه قد تثار مشكلة هامة تتمثل فى كيفية تحديد شركة لمقدار الضريبة المستحقة على ممول متعدد الأنشطة والمنشآت، وتكون مسئولة عنها تجاه مصلحة الضرائب، حيث أن الأمر أمام ضريبة موحدة ذات أسعار تصاعدية، ويضم وعاؤها

نتيجة أنشطة ومنشآت متعددة قد تكون أرباح أو خسائر، وقد يضم بجانبها ايرادات أخرى متعددة.

لذلك يرى البعض تعديل الفقرة الثانية من المادة (٣٠) على النحو التالى[1]:

"تتحدد الضريبة المستحقة على نصيب الشريك فى أرباح الشركة التى تكون مسئولة عنها على أساس نسبة هذه الأرباح الى صافى الوعاء الذى اتخذ أساساً لحساب الضريبة المستحقة على الشريك".

ويتم حساب الضريبة التى تستحق على نصيب الشريك فى أرباح الشركة على النحو التالى:-

$$\frac{\text{الضريبة الموحدة} \times \text{نصيب الشريك فى ربح الشركة}}{\text{وعاء الضريبة الموحدة}}$$

وتكون مسئولية الشركة عن الضريبة المستحقة على نصيب الشريك فى أرباحها فى حدود نصيبه فى الشركة.

ويراعى أن دين الضريبة ليس ديناً تضامنياً بين الشركاء، حيث لايمكن محاسبة أى شريك متضامن أو الحجز على أمواله الخاصة مقابل دين الضريبة المستحقة على شريك آخر.

٣/١/٣ تحديد وعاء الضريبة على نشاط التصدير والمنشآت الصناعية

تنص الفقرة من المادة (٣٠) من القانون على مايلى:-

---

(١) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعين (شرح وتحليل)، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٢١٢ - ٢١٤.

"على أنه بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فانه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافى الربح ومايزيد على هذا القدر يدخل فى الوعاء بنسبة ٨٠٪ للنشاط الصناعى و ٧٠٪ لنشاط التصدير.

وقد قضت الفقرة الرابعة من هذه المادة بما يلى :-

يقصد بالمنشآت الصناعية فى تطبيق حكم هذه المادة المنشآت المقيدة بالسجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٤لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى، وكذلك أية منشآت أخرى اذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية.

ولاشك أن المشرع الضريبى من خلال هذا النص قد هدف الى تشجيع النشاط الصناعى ونشاط التصدير، الا أن صياغة هذا النص يثير تساؤل هام حول كيفية تطبيقه على المنشآت التى تتخذ شكل شركة تضامن أو توصية بسيطة مؤداه مايلى :-

١- هل يتم توزيع الـ ٨٠٠٠جنيه على الشركاء تبعاً لحصة كل منهم فى الأرباح، وذلك لتحديد نصيب الشريك فى هذا المبلغ ٨٠٠٠ج الذى يدخل فى وعاء الضريبة الخاصة به وما يتبقى من نصيبه فى الأرباح فلايدخل منه فى وعاء الضريبة سوى ٨٠٪ للنشاط الصناعى و٧٠٪ لنشاط التصدير ؟

أم (٢) هل يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لكل شريك على حدة الـ ٨٠٠٠ج الأولى من نصيبه فى الربح ومايزيد على هذا القدر يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ فقط للنشاط الصناعى و ٧٠٪ لنشاط التصدير؟

ويتضح من نص المادة(٣٠) من القانون أن مبلغ الـ ٨٠٠٠جنيه الأولى ينصرف الى المنشأة ككل سوء كانت فردية أم شركة أشخاص وليس كل شريك على حدة - حيث

أن تلك المادة تحدثت عن المنشأة ولم تتحدث عن الشريك.

مثال عملى :

تتكون شركة تضامن تعمل فى مجال التصدير من أربعة شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد حققت الشركة أرباحاً صافية تبلغ بنحو ٣٢٠٠٠جنيه فى نهاية عام ١٩٩٤، المطلوب تحديد مايدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لكل شريك على حدة.

الحل:

يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لكل شريك على حدة مبلغ ٦٢٠٠جنيه (٢٠٠٠ + ٦٠٠٠×٧٠٪)

وهذا الحل هو الذى يتفق وصحيح القانون (م ٢/٣٠)، حيث أن مبلغ الـ ٨٠٠٠ج الأولى الخاضعة للضريبة تنصرف الى المنشأة ككل، وليس لكل شريك على حدة، كما أن هذا التفسير أيضاً يحقق المساواة بين الممول الفرد والشريك فى شركة الأشخاص من حيث خضوع الأرباح الصناعية لكل منهما للضريبة.

٣/١/٣ الصورية والتواطؤ للتهرب من الضريبة (الشركة الصورية)

تنص المادة (٣١) من القانون على مايلى :-

"إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريقة الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات تقرره بمقتضى أحكام هذا القانون كان كلاهما الظاهر والحقيقى مسئولية بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح.

وفى تطبيق حكم هذه المادة اذا كان للممول الظاهر ايرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون بالاضافة الى الأرباح المشار اليها فى هذه المادة تحدد الضريبة المستحقة على الأرباح بنسبة هذه الأرباح الى صافى الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه.

ويعتبر ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقى المتنازل اليه عن طريق المنشأة أو المنقول اليه ترخيصها إذا كانت تجمعه بالمتنازل أو صاحب الترخيص علاقة عمل أو كان التنازل أو نقل الترخيص بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج.

وفى جميع الأحوال يجوز لصاحب الشأن أن يثبت جدية التصرف.

تهدف تلك المادة من محاربة التهرب الضريبى عن طريق الشركات الصورية، ومحاولة البعض نقل عبء الضريبة من الممول الأصلى الى ممول آخر بطريق التواطؤ والصورية.

٤/١/٣ توقف المنشاة عن العمل:

تنص المادة (٣٢) من القانون على مايلى :-

" إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئى انهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو الفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى توقف فيه عن العمل والا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعليه أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أن يتقدم باقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات

بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الاقرار السنوى بيانات هذا الاقرار.

واذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو اذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالاخطار عن التوقف يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم مع التقدم بالاقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

ويستفيد الشريك الذى لم يقم بالاخطار عن التوقف من اخطار غيره من الشركاء بهذه الواقعة"

من هذا النص يتضح مايلى :-

١- يقصد بالتوقف الكلى عن العمل بالانقطاع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة بصفة نهائية. ومظهر ذلك تصفية أعمال المنشأة خلال السنة، على أن فترة التصفية تعتبر فترة مزاولة للنشاط ومن ثم تخضع نتيجتها للضريبة.

٢- أما التوقف الجزئى فيقصد به انهاء الممول لبعض أوجه نشاطه أو الفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه.

٣- لايقصد بالتوقف الكلى أو الجزئى انقطاع الممول عن مباشرة نشاطه لفترة معينة خلال السنة ثم استئنافه قبيل نهاية السنة، أما اذا طالت فترة الانقطاع الى مابعد نهاية السنة فيجب عليه إخطار المصلحة والا حسبت أرباحه عن سنة ضريبية كاملة.

٤- ان الممول ملزم بالاخطار بواقعة التوقف خلال ٣٠ يوماً من التاريخ الذى توقف فيه العمل، حتى لوكان التوقف لسبب خارج عن ارادته (كالتوقف الجبرى)، فاذا

تم الاخطار بعد هذه المدة تحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

٥ـ ان الممول ملزم بان يتقدم خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف باقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح.

٦ـ فى حالة عدم الاخطار بالتوقف، وعدم تقديم الاقرار المستقل نتيجة عمليات المنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات اللازمة فى الميعاد المحدد، يعاقب الممول الى جانب الجزاء المالى (تحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة) بغرامة لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز خمسمائة جنيه تطبيقاً لنص المادة ١٧٨لسنة٩٣

٧ـ اما اذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو اذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالاخطار عن التوقف، يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال ٤٥ يوماً من تاريخ وفاة مورثهم، مع التقدم بالاقرار الخاص نتيجة عمليات المنشأة خلال ٩٠ يوماً من هذا التاريخ.

٣/ ١/ ٤ التنازل عن المنشاة

تنص المادة (٣٣) من القانون على مايلى :ـ

"فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم كل من المتنازل والمتنازل اليه باخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله والا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

وعلى المتنازل خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم باقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الاقرار ضمن الاقرار الضريبى السنوى للمتنازل، ويكون المتنازل والمتنازل اليه مسئولين

بالتضامن عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل

كذلك تنص المادة (٣٤) من القانون على مايلى:-

"فى تطبيق حكم المادة السابقة تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية كما لو كانت هذه الأرباح هى عنصر الايراد الوحيد للمتنازل.

وللمتنازل اليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشآت المتنازل عنها.

وعلى مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه بالبيان المذكور بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب والا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى هذا البيان، ولايكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب مالم تتخذ الاجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها وللمتنازل اليه حق الاعتراض أو الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

من النصين السابقين يمكن القول :

١- فى حالة التنازل الكلى أو الجزئى عن المنشأة يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للمتنازل - الأرباح الفعلية حتى تاريخ التنازل، وبالنسبة للمتنازل اليه - الأرباح الفعلية من تاريخ التنازل حتى نهاية السنة الضريبية، وحتى يستفيد كل من المتنازل والمتنازل اليه عن هذا الحكم يجب على كل منهما أن يقوم باخطار مأمورية الضرائب المختصة بذلك التنازل خلال ٣٠يوماً من تاريخ حصوله والا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

٢- تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية (كما لو كانت هذه الأرباح هى عنصر الايراد الوحيد المتنازل)

ولاشك أن هذا يعتبر ظلماً للمتنازل، وعبئاً على المتنازل اليه باعتباره مسئولاً بالتضامن عن تلك الضريبة.

٣- يسمح للمتنازل اليه أن يطلب من المأمورية المختصة أن تخطره ببيان الضرائب المستحق لها على المنشآت المتنازل عنها، وذلك خلال ٩٠يوماً من تاريخ الطلب، والا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى هذا البيان.

٣/١/٥ معاملة الشركات القائمة بين الأصول والفروع (الشركات العائلية)

تنص المادة (٣٥) من القانون على مايلى :-

"يعتبر فى حكم الممول الفرد، الشركات القائمة أو التى تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض وتكون الأرباح التى تحققها الشركة خاصة بالأصل أو الزوج بحسب الأحوال وتدخل فى اقراره مالم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة وذلك كله دن إخلال بحق الغير الشريك بالنسبة لحصته فى أرباح الشركة.

وفى هذه الحالة تعتبر أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها ضامناً للوفاء بالضرائب المستحقة.

والحكمة من هذا النص هو منع تفتيت الأرباح على الشركاء فى الشركات التى

تقـوم بين الزوج وزوجتـه أو بين أحد الزوجين والأولاد القـصـر أو بين الزوجين والأولاد القصر.

وقد قضت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب (رقم ٥ بتاريخ ١٩٧٥/٩/ ٢٩) بأن يقع عبء اثبات جدية الشركة على صاحب الشأن، ويجوز اثبات ذلك امام المأمورية أو اللجنه الداخلية أو لجنة الطعن أو محكمة الموضوع.

الفصل الثانى

الإخطار بعناصر ربط الضريبة و الإعتراض أو الطعن عليه

مقدمة :

الأصل أن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الممول، اذا ما قبلته مصلحة الضرائب، وللمصلحة الحق فى تصحيح الاقرار أو تعديله، كما يكون لها الحق فى الاعتداد بالاقرار وتحديد الايرادات أو الأرباح بطريقة التقدير.

فاذا ماكان الاقرار يعتمد من محاسب قانونى، ويستند الى دفاتر أمينة ومنتظمة من حيث الشكل ووفقاً للأصول المحاسبية السليمة ومراعاة القواعد المقررة فى هذا الشأن فعلى المصلحة أن تأخذ بما جاء بالاقرار، اما اذا رأت عدم الأخذ بما جاء به فيقع عليها عبء الاثبات.

يهتم هذا الفصل بدراسة اجراءات ربط الضريبة، وحق الممول فى الاعتراض أو الطعن فى هذا الربط، تأسيساً على هذا يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/٢/٣ الاخطار بعناصر الربط وبقيمتها على نموذج ١٨ ضريبة موحدة والاعتراض عليه.

٢/٢/٣ الاخطار بعناصر الربط وبقيمتها على نموذج ١٩ ضريبة موحدة والطعن فيه.

٣/٢/٣ الربط الاضافى وحالاته والاعتراض أو الطعن عليه.

٤/٢/٣ النماذج الضريبية والشروط الواجب توافرها فيها.

١/٢/٣ الاخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على نموذج ١٨ ضريبة موحدة والاعتراض عليه

تنص الفقرة الأولى من المادة ١٠٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلي:-"
على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وأن تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المأمورية وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الاخطار على النحو الآتى :-

(أ) اذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير تربط المأمورية الضريبة بمقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

ب - اذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير أو لم يقم بالرد فى الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير، تربط المأمورية الضريبة طبقاً لما يستقر عليه رأيها.

يتضح مما سبق أن هناك حالات يتعين خلالها الاخطار بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة هى :-

* تصحيح الاقرار أو تعديله
* تقدير الأرباح لعدم تقديم الاقرار

ويعتبر الاخطار بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة هو أول أجراء تتخذه المأمورية بعد اعتماد مذكرة الفحص، وتجدر الاشارة الى أنه فى حالة اعتماد مصلحة الضرائب اقرار الممول بالكامل دون اجراء أى تغيير أو تعديل عليه فلا تقوم باخطاره بالنموذج ١٨ ضريبة عامة وانما يخطر بالنموذج ١٩ ضريبة عامة مباشرة.

هذا ولم يحدد القانون الضريبي شروطاً شكلية للاعتراض على عناصر ربط الضريبة الا فيما يختص بمدة الشهر المنصوص عليها فى المادة رقم ١٠٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ويقدم الممول ملاحظاته على عناصر الربط على ورقة مستقلة تقدم للمأمورية المختصة فى خلال المهلة المقررة.

وقد أجاز القانون الضريبي حق الاعتراض لكل من :-

أ ـ الممول أو وكيله :

حيث يجوز للممول أن يقوم بالاعتراض بنفسه، كما يجوز لوكيل الممول (المحاسب القانوني - المحامي - أي شخص موكل من قبل الممول) بالقيام بالاعتراض نيابة عن موكله، واذا كانت المادة (١٠) من قانون المرافعات قد أجازت لمن يكون ساكناً مع الممول (أقاربه أو من أصهاره أو خادمه) استلام النماذج الضريبية المختلفة الا أن حق الاعتراض يقتصر على الممول أو وكيله فقط (اذا ماكان نشاط الممول فردياً).

ب ـ الشريك المتضامن أو الشريك الموصى أو الشريك فى شركات الواقع

حيث أجاز القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بنص المادة ١٥٧ :

"يستفيد الشريك الذى لم يعترض أو يطعن من اعتراض أو يطعن شريكه ويلاحظ أيضاً أن حق الاعتراض يكون من حق الورثة فى حالة وفاة الممول خلال المهلة المحددة للاعتراض أو فى حالة إخطار الورثة بأرباح مورثهم، كما يكون القيم على المجنون والولى أو الموصى على القاصر زوجته فى الاعتراض بالنسبة للمجنون والقاصر".

ج ـ المتنازل اليه:

يحق للمتنازل اليه فى حالات التنازل الاعتراض على عناصر الربط بالنسبة للضريبة المسئول عنها تطبيقاً لنص المادة (٣٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

٣/٢/٣ الاخطار بنموذج ١٩ ضريبة موحدة والطعن فيه

نظمت الفقرة الثانية من المادة (١٠٥) عملية الاخطار بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضريبة موحدة حيث نصت على مايلى :

"ويخطر الممول بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول يحدد له فيه ميعاد ثلاثين يوماً لقبوله أو الطعن فيه طبقاً لأحكام المادة ١٥٧ من هذا القانون

فاذا وافق الممول على الربط أو انقضى الميعاد المشار اليه دون طعن أصبح الربط نهائياً

أما اذا لم يوافق الممول على الربط أحيل الخلاف الى لجنة الطعن ولا تكون الضريبة واجبة الأداء الا فى حالة عدم رد الممول فى الميعاد وعلى ما أجرته المأمورية من تصحيح أو تعديل أو تقدير.

من هذا النص يتضح الحالات التى يتم خلالها بالنماذج ١٩ ضرائب وهى على النحو التالى :ـ

١ـ قبول المأمورية للأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرار.

٢ـ موافقة الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أخطرته به المأمورية على النموذج ١٨ ضريبة موحدة.

٣ـ عدم الرد على المأمورية خلال شهر من تاريخ تسلم النموذج ١٨ ضريبة

موحدة.

٤. عدم موافقة الممول على كل أو بعض تصحيحات أو تعديلات أو تقديرات المأمورية التى أخطر بها على النموذج السابق.

هذا وتكون الضريبة واجبة الأداء فوراً من واقع النماذج ١٩ ضريبة موحدة فى الحالات التالية :ـ

* عدم تقديم الاقرار الضريبى طبقاً للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

* عدم تقديم الاقرار غير مصحوب بالمستندات المنصوص عليها فى القانون.

* عدم الرد على ماطلبته المأمورية من ملاحظات على التعديل أو التصحيح.

* قبول الممول بعض تصحيحات المأمورية والرد بذلك فى الميعاد، وفى تلك الحالة يكون الربط واجب الاداء بمقدار ما قبله الممول.

وقد حدد قانون الضرائب بنص المادة ١٥٧ مدة ثلاثون يوماً من تاريخ استلام النموذج ١٩ ضريبة موحدة للطعن فى ربط الضريبة.

وهناك عدة شروط يجب توافرها فى عريض الطعن المقدم من الممولين هى :ـ

١ـ أن تقدم خلال المدة التى حددها القانون وهى ثلاثون يوماً من تاريخ استلام النماذج أو من تاريخ توقيع الحجز على الممول فى حالة الارتداد.

٢ـ أن ترفع الصحيفة من ثلاث صور

٣ـ أن يقدم الطعن من ذى صفة.

وتودع الصحيفة فى المأمورية المختصة ويسلم احداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بما يفيد الاستلام.

وقد أجاز القانون بنص المادة ١٥٧ أن يستفيد الشريك الذى لم يعترض أو يطعن من اعتراض أو طعن شريكه، كما أجاز للمتنازل اليه فى حالات التنازل أن يطعن فى ربط الضريبة المسئول عنها بالتضامن مع المتنازل بنص المادة (٣٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٣/٢/٣ الربط الاضافى وحالاته والاعتراض او الطعن عليه

يطلق اصطلاح الربط الاضافى على الربط الذى يجرى على عناصر ايرادات أخرى غير تلك التى سبق أن أجرى عليها الربط، وقد سمح المشرع الضريبى لمصلحة الضرائب فى المادة ١٥٢ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن تقوم بإجراء هذا النوع من الربط خلال خمسة سنوات من تاريخ اكتشف العناصر المخفاة.

هذا ويسقط حق المصلحة فى اجراء الربط الاضافى على الممول بمضى خمس سنوات من تاريخ اكتشافها للعناصر المخفاة أو التزوير أو التلاعب، وذلك اذا لم تتخذ المصلحة اجراءات الربط خلال تلك المدة.

* ففى جميع الأحوال التى نصت عليها المادة ١٧٨ من القانون وهى الخاصة بالطرق الاحتيالية التى قديلجأ اليها بعض المولين للتهرب من أداء كل أو بعض الضرائب المستحقة عليهم عن طريق عدة مواقف هى :-

- تقديم اقرار يخالف الدفاتر الحقيقية
- تقديم إقرار على أساس عدم وجود دفاتر على الرغم من وجودها.
- اتلاف أو اخفاء الدفاتر قبل المواعيد القانونية.
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين.
- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها.

- إخفاء نشاط أو أكثر ما يخضع للضريبة.

يكون للمصلحة أن تجرى ربطا اضافيا خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاه والا سقط حقها فى إجراء الربط الاضافى على الممول طبقاً لما ورد بالمادة ١٥٢ من القانون.

* وبالنسبة للربط الاضافى الذى يتم نتيجة الزيادة فى اقرار الثروة عن سابقه، فتبدأ مدة التقادم لهذه الحالة من تاريخ تقديم اقرار الثروة الذى يتبين منه وجود زيادة فى ثروة الممول عما تم الربط به عليه طبقاً لما له بالمادة ١٧٦ من القانون.

* وأخيراً فانه بالنسبة للربط الاضافى الذى يتم نتيجة وجود زيادة فى تركة الممول عن آخر اقرار مقدم منه، فتبدأ مدة التقادم بالنسبة لهذه الحالة من تاريخ تقديم الورثة لاقرار شامل بكافة عناصر التركة طبقاً لما ورد بالمادة ١٧٦ من القانون.

تحرير مذكرة تحديد صافى الأرباح الاضافية:

اذا ثبت للمصلحة بصفة قاطعة أن الأرباح أو الايرادت التى سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الايرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال احدى الطرق الاحتيالية، فانه يكون لها الحق فى الربط الاضافى على الممول وحينئذ يقوم المأمور الفاحص باعداد ما يسمى بمذكرة الربط الاضافى وتشتمل على الآتى :-

* **بيانات أولية وهى:**

- اسم الممول الوارد بالملف.

- رقم ملف الممول.

* **نوع النشاط :** وحيث يوضح أوجه النشاط جميعها التى تم الربط الأصلى عليها وتلك التى تعد المذكرة للربط الاضافى وعنوان كل نشاط.

* **عنوان المنشــأة :** ويوضح به العنوان الحالى للمنشأة كما هو ثابت بمرفقات الملف.

* **الكيـان القـانونى للمنشـأة :** ويوضح ما اذا كانت منشأة فردية أو شركة ونوعها.

* **السنوات :** والمقصود هنا هى السنوات التى سيتم الربط الاضافى عليها.

* بعد الانتهاء من البيانات الأولية يتم الانتقال الى مقدمة المذكرة ويقتصر فيها على ذكر كل ما يختص بالسنوات المطلوب اجراء الربط الاضافى عليها فقط، وتشمل بيان بما تم بشأن هذه السنوات من ناحية المحاسبة والربط متضمنة بيان بالأنشطة أو عناصر الايرادات التى حوسب عنها الممول بالربط الأصلى ومراحل الاعتراض أو الطعن التى انتهت بالربط الأصلى والمبالغ التى تم الربط بها على الممول.

* بعد الانتهاء من المقدمة يتم الانتقال الى أهم جزء فى المذكرة وهو الذى يشمل جميع الأسباب التى أدت الى وجوب اجراء الربط الاضافى على الممول وعناصر هذا الربط، ويجب أن يتضمن هذا الجزء الآتى :-

* الأسس وأوجه النشاط التى بنى عليها الربط الأصلى وبيان صافى الربح أو الايرادات التى تم الربط بها على الممول.

* بيان بالعناصر التى أخفاها الممول واكتشفتها المصلحة وتاريخ اكتشافها.

* بيان بالاجراءات التى اتخذتها المصلحة للتأكد من وجود تلاعب أو تزوير أو اخفاء أو أى من طرق التهرب من الضرائب التى لجأ اليها الممول.

* بيان برأى المأمور بصدد ما اذا كان الممول قد استعمل الطرق الاحتيالية المنصوص عليها بالمادة ١٧٨ من القانون ومدى انطباق الجزاءات المنصوص عليها فى

هذه المادة على الممول.

* بيان بأوجه النشاط التى يتم الربط الاضافى عليها والأسس المتبعة فى هذا الربط.

* بيان بالأرباح أو الايرادات الناتجة عن الربط الاضافى.

* ويتم اخطار الممول بعناصر الربط الأصلى والاضافى على النموذج ٢٠ ضرائب موحدة.

ويتم اعتماد الربط الاضافى بنفس القواعد المتبعة فى اعتماد الربط الأصلى، وقد نصت المادة (١٥٣) على أن يكون للممول الطعن فى الربط الاضافى طبقاً للاجراءات المقررة للطعن فى الربط الاصلى، وعليه تسرى الاحكام السابقة بالنسبة للطعن فى النموذج (٢٠) ضرائب موحدة.

٣/٢/٤ النماذج الضريبية والشروط الواجب توافرها فيها.

٣/٢/٤/١ شروط إعداد النماذج الضريبية

لما كانت النماذج الضريبية هى محل المنازعات الضريبية ولذلك فان سلامة البيانات التى تحويها وتوافر شروط صحتها أمر بالغ الأهمية ويمكن تحديد الشروط الواجب توافرها فى النماذج الضريبية الموجهة للممولين فيما يلى :-

١- النص على مواد القانون واجب التطبيق:

لما كانت قرارات اللجان الداخلية محلها النموذج ١٨ ضريبة موحدة كما وأن الاحالة الى لجنة الطعن محلها النموذج رقم ١٩ فى حالة عدم الاتفاق وكذلك النموذج ١٩ فى حالة الاتفاق باعتبار الضريبة الواردة به نهائية وغير محل طعن ولما كانت هذه النماذج تحدد قيمة الضريبة المنصوص عليها فى القانون حيث أنه لا ضريبة الا بنص

ومن ثم يجب أن تتضمن هذه النماذج مواد القانون المطبقة.

وأصدرت المصلحة تعليماتها رقم ٤١ لسنة ١٩٨٦ تؤكد فيها على ضرورة مراعاة النص صراحة على مواد القانون المطبقة على النماذج الضريبية الموجهة للممولين وعدم الاكتفاء بأية قول سبق الاشارة الى ذلك فى تقارير الفحص .

ويرى الباحث أن هذه النماذج تتقرر فى ضوئها التزامات على الممولين ومن ثم فلابد من ذكر النص القانونى الذى ينشأ بموجبه هذا الالتزام حتى يقف الممول على سبب نشأة هذا الالتزام من ناحية وأوجه الطعن فيها أن كان هناك محل لذلك وأوجه انطباق هذه المواد على حالة الممول من عدمه.

٢ـ تفقيط قيمة المبالغ المخطر بها.

لما كانت اخطارات المأموريات تتضمن قيم بمبالغ معينة دون أن يتم تفقيط قيمة المبالغ المخطر عنها مما يؤدى الى الوقوع فى بعض الأخطاء.

لذا يجب تفقيط قيمة المبالغ المخطر بها من قبل المأموريات الى الجهات الأخرى وهذا ما أشارت اليه التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٦) لسنة ١٩٨٨.

٣ـ مراعاة الدقة واستكمال بيانات النماذج والاخطارات.

يجب مراعاة ما يلى عند ملئ بيانات الاخطارات أو النماذج طبقاً للتعليمات التنفيذية للفحص رقم٢٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن مراعاة الدقة واستكمال بيانات النموذج:

ـ يكتب اسم الممول ثلاثى بالتحديد هذا بالاضافة الى الاسماء الاعتبارية أن وجدت.

ـ يكتب العنوان كاملاً كما يحدد نوع النشاط الذى يزاوله الممول على وجه التحديد ويذكر هل هو مسكن أو محل.

- يكتب الرقم البريدى للمأمورية أو أقرب مكتب بريد خلف الظرف.

- فى حالة اعادة الاعلان يحدد على الظروف من لهم حق الاستلام فى حالة عدم وجود المرسل اليهم أنفسهم.

- فى حالة وفاة الممول يتم اخطار كل وارث على حدة بأسمه حتى يسهل تسليم المسجل.

- تكتب البيانات بخط واضح.

٤- ضرورة التوقيع بخط واضح على النماذج مع ذكر التاريخ أن عدم التوقيع على النماذج بخط واضح وكذلك التوقيعات غير الواضحة وعدم اقتران التوقيع بالاسم أو الوظيفة وكذلك اهمال كتابة التاريخ من الأمور التى تعيب النماذج الضريبية.

٥- ضرورة توقيع مراجعة شعب الفحص على النماذج ١٩،١٨ طبقاً لتعليمات تنفيذية للفحص رقم ٢٦ لسنة ١٩٨٨ ضرائب علماً بأن عدم توقيع المراجع المختص على النماذج قبل تصديرها يتعارض مع الدقة الواجب توافرها فى هذه النماذج وضرورة مراجعتها قبل ارسالها للممولين ويجب أن يكون التوقيع عليها بخط واضح.

٦- مراعاة الكتابة بأسلوب مناسب للممولين فى النماذج الضريبية (تعليمات تنفيذية رقم ٥٨ لسنة١٩٨٨) ولاشك أن حسن معاملة الممولين لايقتصر على طريقة وأسلوب لقائهم ولكن يجب أن يشمل أيضاً أسلوب الكتابة اليهم وأن كتابة النماذج الضريبية يكون بأسلوب مناسب ويتسم باللياقة وأن مخالفة ذلك يعتبر خروجاً على مقتضيات الواجب الوظيفى.

وكذلك عدم اضافة أى عبارات للنماذج الضريبية والتقيد بما ورد فى النماذج المطبوعة وأن تكون مكتوبة بلغة بسيطة وسهلة خالية من أى تهديد وغير منفرة.

٧ - أن النص على تطبيق تشابه الظروف فى النماذج الضريبية يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية (تعليمات تنفيذيه للفحص رقم ٣٤ لسنة ٨٦

أن تطبيق تشابه الظروف عند المحاسبة عن أرباح الممول وفى النماذج الضريبية يتعارض مع الطبيعة الاقتصادية ويجب عدم المحاسبة على هذا الأساس الا اذا ثبت ذلك يقينا، خاصة مع الارتفاع المضطرد فى أسعار السلع. وأن تطبيق هذا التشابه على السلع التى ترتفع أسعارها يجب أن يصحبه دراسة لنسبة مجمل الربح وما قد يطرأ عليها من زيادة.

٨ـ أن الاهتمام باعلان الممولين بالنماذج لايقل أهمية عن محتوى هذه النماذج وخاصة فى حالة رفض الاستلام التى يجب اتباع مايلى بشأنها.

(أ) فى حالة ارتداد الاعلان المرسل الى الممول مؤشرا عليه بعبارة «رفض الاستلام» يجب اثبات ذلك بمحضر يحرره المأمور المختص.

(ب) يتم لصق صورة من المحضر المحرر طبقاً للبند (أ) فى لوحة المأمورية المختصة ولصق صورة منه على مقر المنشأة.

(جـ) يعتبر النشر فى لوحة المأمورية وعلى مقر المنشأة اجراء قاطعا للتقادم.

(د) يحق للممول أن يطعن فى الربط الذى تم نتيجة لرفضه الاستلام خلال ٣٠ يوما من تاريخ توقيع الحجز والا أصبح الربط نهائيا.

٢/٤/٢/٣ مدى حجية الاحالة الى نماذج ١٨ ضرائب عند الاخطار بنموذج ١٩ ضرائب

أثار موضوع اعتراض الممول على النموذج رقم ١٨ضرائب وتضمينه طلب الاحالة الى لجنة الطعن خلافا فى الرأى بشأن اعتباره طعنا منتجاً لآثارة القانونية من

عدمة.

وقد أفتت الشعبة المالية والاقتصادية بمجلس الدولة بأن النموذج ١٨ ضرائب ليس الا عملا تمهيديا للربط الذى لا يصدر الا بالنموذج ١٩ ضرائب، وهو القرار المنشئ للمركز القانونى للربط والذى يجوز الطعن فيه (١)

كما قضت محكمة النقض أن مرحلة الإخطار بالنموذج ١٨ هى مرحلة قدر الشارع امكان أن تتلاقى أثناءها وجهات نظر مصلحة والممول لما رآه فى ذلك من تحقق المصلحة لكليهما بالعمل على إزالة الخلاف بينهما. ولم يفتح الشارع باب الطعن فى هذه المرحلة، وانما فتحه فى مرحلة الاخطار بالربط على النموذج ١٩ضرائب. (نقض فى ١٩٦٧/٥/١٧ - قضاء الضرائب - بند ١٣٩ - ص ١٣٧).

ومن ناحية أخرى قررت محكمة النقض أن المشرع رأى وجوب أن يتضمن اخطار الممول بربط الضريبة - النموذج ١٩ ضرائب تنبيهه الى الميعاد المحدد للطعن فيه وتبصيره بما يترتب على انقضاء هذا الميعاد من أثر دون أن يستعمل حقه فى الطعن وهو صيروره الربط نهائياً، ومن ثم فهو بيان لازم وجوهرى حتم الشارع اشتمال الأخطار عليه، ويترتب على اغفاله بطلان الاخطار، يستوى فى ذلك الممول الذى قدم اقرارا بأرباحه والممول الذى لم يقدم هذا الاقرار لتحقق الصلة والحكمة الموجبة له فى الحالتين. (نقض فى ١٩٦٦/٢/٢٣ س١٧ ص ٣٨٣).

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية أشارت فيه أن اضافة فقرة جديدة الى النموذج رقم ١٩ ضرائب توضح ضرورة ابداء الرأى صراحة وطلب احالة الأمر الى لجنة الطعن فى حالة عدم الموافقة، وان عدم تقرير الطعن يؤدى الى اعتبار الربط

---

(١) د. زكريا محمد بيومى، المنازعات الضريبية فى ربط الضرائب على الدل - مجلة التشريع المالى الضريبى ، عدد خاص

نهائيا غير قابل للطعن فيه أمام اللجنة .

وتطبيقاً لذلك اذا غفلت مأمورية الضرائب اخطار الممول بالنموذج ١٩ ضرائب واحالتـه على لجنة الطعن لعـدم رده على النمـوذج ١٨ ضرائب فى المدة المحـددة، ظل ميعاد الطعن أمام اللجنة ممتداً وحق الممول فى اللجوء اليها قائما حتى يخطر بالنموذج الأخيـر. وله أن يحـدد مـوقـفـه خلال ثلاثين يومـا من هذا الاخطار. ويتـعين على لجنة الطعـن فى هذه الحـالة الا تنظر فى الموضـوع المحـال عليـهـا، بل تعـيـده الى المأمـورية المختصة.

وهذا يجب مراعاة أخطار الممول بالنموذج رقم ١٨ ضرائب وأن لم يكن قد قدم اقراره.

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها فى هذا الشأن وجاء بها (تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٥ لسنة ١٩٨٨) بشأن اجراءات ربط الضريبة :ـ

(أ) أنه لاينبغى تفسير ما ورد بالبند (جـ) من المادة ٤١ المشار اليها بمعزل عما ورد بصـدر تلك المادة من أنه على المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليـه بعلم الوصـول بعناصر ربط الضريبـة وبقيمتهـا مما يفهم معـه انطباق هذا الحكم على كافة حالات الممولين المشار اليها فى البنود (أ، ب ، ج) من المادة ٤١ سواء من قدم منهم الاقرارات الضريبية والمستندات أو لم يقدم.

وغنى عن البيان فان اخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها يكون على النموذج رقم ١٨ ضرائب وفقا لنص المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية وأن يوضح بذلك النموذج قيمة الضريبة المستحقة والا تعرضت اجراءات المأمورية للدفع بالبطلان .

(ب) تكون الضريبة واجبة الأداء فى الحالات الآتية :

١- اذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أخطر به على النموذج (١٨ ضرائب) ويكون الربط بالنموذج (١٩ ضرائب) نهائيا وغير قابل للطعن فيه.

٢- اذا لم يقم الممول بالرد فى الميعاد المنصوص عليه بالقانون بشأن ما أجرته المأمورية من تصحيح أو تعديل أو تقدير على النموذج المشار اليها.

٣- اذا لم يقدم الممول الاقرار والمستندات المنصوص عليها فى هذا القانون.

وفى الحالتين الأخيرتين يكون للممول الحق فى الطعن فى ربط الضريبة فى الميعاد المنصوص عليه فى هذا القانون وفى حالة وجوب أداء الضريبة يعلن الممول بالنموذج رقم (١٩ ضرائب) فى الوقت الذى يحق للمأمورية اعلانه بالتنبيه بصدور الوارد على النموذج (٣،٤ ضرائب) .

كما يكون الربط نهائيا غير قابل للطعن فيه اذا انقضى الميعاد المنصوص عليه فى القانون دون طعن على الربط الذى أخطر به على النموذج (١٩ ضرائب).

وتجدر الاشارة الى ان اعلان النماذج الضريبية إعلانا صحيحا جزء لا يتجزأ من صحة هذه النماذج وأن الاعلان غير الصحيح لهذه النماذج سيفتح الباب أمام الدفع ببطلانها.

ولما كان الاعلان بالنماذج الضريبية يواجه العديد من الحالات والمشاكل التى لا يوجد ما ينظمها فى نصوص قوانين الضرائب مما يستدعى الرجوع الى قانون المرافعات الذى ينظم الاعلان فى مثل هذه الحالات.

وقد أصدرت المصلحة تعليماتها بشأن أحكام اعلان الممولين بالنماذج الضريبية المختلفة جاء بها (تعليمات تفسيرية رقم ١٤٩ لسنة ١٩٨٩).

أولاً : أن الاعلان المرسل من المصلحة الى الممول ـ فى مجال تنفيذ قانون الضرائب على الدخل يكون بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك استثناء من الأحكام العامة الواردة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية.

الضرائب المختصة لاخطار الممول بالنموذج ١٩ ضرائب. اما اذا لم تتبع لجنة الطعن هذا الاجراء. ونظرت الموضوع المحال اليها، تعرض قرارها للبطلان

ـ يعد الاخطار بنموذج ١٨ ضرائب بتضمين عناصر ربط الضريبة اجراء قاطع للتقادم (نقض ١٩٧٩/١/٣ طعن ٤٨٤ لسنة ٤١ق) ويجب أن يتم هذا الاجراء مثل مضى خمس سنوات على انهاء الأجل المحدد لتقديم اقرا السنة موضوع الفحص، أو قبل مضى خمس سنوات من تاريخ اخطار الممول بمزاولة النشاط اذا كان تاريخ الاخطار لاحقا لتاريخ الأجل المحدد لتقديم اقرار السنة التى بدأ الممول فيها مزاولة نشاطه.

قطع التقادم :

ـ يعد الاخطار بالنموذج ١٩ ضرائب، أيضا اجراءاً قاطعا للتقادم، ويجب أن يتم الاخطار قبل خمس سنوات من تاريخ الاخطار بالنموذج ١٨ ضرائب.

ـ الاحالة الى لجنة الطعن تعتبر اجراءاً قاطعا للتقادم على أن تتم قبل مضى خمس سنوات من تاريخ اخطار الممول بالنموذج ١٩ضرائب.

ويجب لكى تنتج الاخطارات السابقة أثرها فى قطع التقادم أن تصل الى علم الممول عن طريق تسليمها اليه أو لمن تصح انابته عنها. ويكفى لترتيب هذا الأمر ثبوت تاريخ الاستلام بعلم الوصول المرفق بملف الممول.

مدى حجية الاحالة الى نماذج ١٨ضرائب بعد الاخطار بنموذج ١٩

صدر حكم النقض فى الطعن رقم ١٠٧١ لسنة ٦٠ قضائية ضرائب جلسة ٢٨ أكتوبر ١٩٩١على النحو التالى :

١ـ النص فى المادة ٤١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمستبدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩١ ـ المطبقة على الواقعة على أنه «على المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المصلحة وذلك خلال شهر من تاريخ الاخطار .

(ب) اذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل تربط المأمورية الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأيها، ويخطر الممول بهذا الربط بعناصره بخطاب موصى عليه تحدد له فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله أو الطعن فيه طبقا لأحكام المادة ١٥٧ من هذا القانون، كما أن النص فى المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية للقانون سالفة الذكر على أنه فى حالات تصحيح الاقرار أو تعديله وكذلك فى حالات تقدير الأرباح بمعرفة المأمورية المختصة، يتم اخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج ١٨ضريبة موحدة وفقا لنص الفقرة الأولى من المادة ٤١ من القانون ...... وعلى المأمورية أن تخطر الممول بربط الضريبة وعناصرها بالنموذج ١٩ضريبة موحدة فى الأحوال الآتية ...... يدل على أن المشرع حدد اجراءات ربط الضريبة واخطار الممول بها وذلك بأن أوجب على المأمورية المختصة اخطار الممول بعناصر الضريبة وقيمتها بالنموذج ١٨ضريبة موحدة، بحيث اذا وافق الممول على ما جاء به صار الربط نهائيا والضريبة واجبة الأداء اما اذا اعترض عليه ولم تقتنع المأمورية بتلك الاعتراضات أخطرته بالنموذج ١٩ ضريبة موحدة مبينا به عناصر ربط تلك الضريبة ومن أهمها مقدار

الضريبة المستحقة وميعاد الطعن على هذا التقدير ولا يغنى عن وجوب اثبات هذه البيانات فى ذلك النموذج مجرد الاحالة بشأنها الى النموذج ١٨ ضرائب حتى يستطيع الممول تدبير موقفه من الطعن على التقدير الذى تضمنه النموذج ١٩ضرائب أو العزوف عنه أن كان مناسبا.

٢- المقرر (طبقا لاحكام النقض بتاريخ ٩١/٣/٢٥ فى الطعن رقم ٣١٣ لسنة٥٥، ونقض بتاريخ ٨٤/١٢/١٧) أن الاجراءات المنظمة لربط الضريبة من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، وأن المشرع رتب على مخالفتها البطلان، وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر وجرى فى قضائه على كفاية الاحالة فى النموذج ١٩ ضرائب فيما يتعلق ببيان عناصر الضريبة وقيمتها الى النموذج١٨ضرائب، فانه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه.

الحكم من الناحية العملية والتطبيقية : يتبين مما سبق أن قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ قد رتبت أثارا قانونيا مستقلة لكل نموذج على حدة. ومن ثم فلا يمكن احلال نموذج ١٨ ضريبة موحدة بدلا من ١٩ ضريبة موحدة أو العكس. ومن ثم فان خلو النموذج ١٩ضرائب من البيانات الواجب اشتماله عليها وهى عناصر ربط الضريبة وقيمتها اكتفاء بالاحالة بشأنها الى ما ورد بالنموذج ١٨ضرائب يعد خطأ ومخالفه للقانون ويتعين قيام المأمورية باعادة اخطار النموذج ١٩ضرائب مبينا به عناصر ربط الضريبة ومن أهمها قدر الضريبة المستحقة ومبينا الطعن على هذا التقدير حتى يستطيع أن يدبر موقفه من الطعن على التقدير الذى تضمنه النموذج ١٩ ضرائب أو العزوف عنه أن كان مناسبا.

مع العلم أنه اذا ماتم اخطار الممول بالنموذج ١٨ضرائب واعترض طالبا الاحالة الى لجنة الطعن فان ذلك لايعد طعنا منتجا لآثاره القانونية . كذلك اذا اغفلت

المأمورية اخطار الممول بالنموذج ١٨ ضرائب فى المدة المحددة ظل ميعاد الطعن ممتدا ويحق للممول اللجوء اليه حتى يخطر بالنموذج رقم ١٩ ضرائب حيث أن هذا النموذج وهو القرار المنشئ للمركز القانونى والذى يجوز الطعن فيه من تاريخ الاخطار به.

وقد استقر قضاء محكمة النقض على أن الاجراءات المنظمة لربط الضريبة من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، وأن المشرع رتب على مخالفتها البطلان (نقض ١٩٨٤/١٢/١٧ س ٣٥ ص ٢١٢٣، ١٩٩١/٣/٢٥ فى الطعن رقم ٣١٣ لسنة ٥٥ ق ، ١٩٩١/١٠/١ طعن رقم ١٠٧١ لسنة ٦٠ ق).

وبصدور حكم محكمة النقض محل التعليق يكون قد أغلق الباب أمام الجدل الذى ثار بين المحاكم المختلفة والفقه حول مدى حجيه الاحالة الى نموذج ١٨ ضرائب عند اخطار الممول بالنموذج ١٩ ضرائب.

الفصل الثالث

نظر المنازعات الضريبية
أمام اللجان الداخلية أو لجنة الطعن

مقدمة :

تشير المنازعات الضريبية الى وجود طرفين أولهما الممول وثانيهما مصلحة الضرائب، وهى تعتبر لذلك منازعة ادارية من حيث الأصل لأن أحد طرفيها جهة الادارة بوصفها سلطة عامة وتتمتع بمركز قانونى قوى فى مواجهة الممول.

ولم يشأ المشرع الضريبى أن يجعل العلاقة بين الممول والادارة الضريبية ـ وهى علاقة مستمرة بحكم استمرار النشاط وتتابع الوقائع المنشئة للضريبة ـ علاقة تقاضى تحسمها دائما جهات القضاء ـ حيث ترك مساحة من الوقت يسمح فيها الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممول على تحديد وعاء الضريبة بما يحقق الثقة بينهما ومن ثم تقرر الحق فى انعقاد اللجان الداخلية وفى احالة النزاع الى لجنة ادارية ذات اختصاص قضائى يشر اليها بلجنة الطعن.

يهتم هذا الفصل بنظر المنازعات ادارياً أى عن طريق اما اللجان الداخلية أو لجان الطعن، تأسيساً على ذلك ينقسم هذا الفصل الى :-

٣/٣/١ نظر المنازعات أمام اللجنة الداخلية.

٣/٣/٢ نظر المنازعات أمام لجنة الطعن

٣/٣/٣ نظر المنازعات أمام لجنة إعادة النظر

١/٣/٣ نظر المنازعات أمام اللجنة الداخلية

بعد أن يقوم المأمور بدراسة اعتراض الممول من حيث استيفائه لشرط المواعيد القانونية ويتأكد من تقديمه من ذى صفة، يقوم بارسال طلب حضور للممول محددا فيه تاريخا لنظر اعتراضات الممول باللجنة الداخلية بالمأمورية وعادة ما يقوم المأمور بتحديد موعد اللجنة الداخلية على الاعتراض نفسه عند تقديم الممول له تسهيلا للاجراءات.

وتشكل لجنة المراجعة الداخلية بالمأمورية من رئيس اللجنة وهو اما المراجع أو وكيل المأمورية أو رئيس المأمورية حسب الأحوال ومن المأمور الفاحص والمراجع كعضوين (اذا لم يكن المراجع رئيسا) وذلك طبقا لحالة الملف.

وتتم اللجنة الداخلية بحضور الممول أو وكيله فاذا لم يحضر أيهما يثبت ذلك فى محضر اللجنة تمهيداً لارسال نموذج ١٩ ضريبة موحدة ويعتبر نظر الخلاف أمام اللجنة الداخلية غير محدد له أجل زمنى يستغرقه نظر الخلاف لأن المواعيد وردت بشأن لجان الطعن.

ويلاحظ أنه قد صدرت التعليمات التنفيذية رقم (١) لسنة ١٩٨٢ وأيضاً ملحق لهذه التعليمات بتاريخ ١٩٨٢/٣/١٧ بشأن تنظيم العمل باللجان الداخلية بالمأموريات وتتضمن تشكيل لجنة متفرغة أو أكثر فى كل مأمورية حسب حجم العمل بها يصدر بتشكيلها قرارا من مدير عام المنطقة الضريبية التابع لها المأمورية على أن يكون اختصاص هذه اللجان النظر فى اعتراضات الممولين على النموذج ١٨ ضريبة موحدة.

وبتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٩ صدرت التعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٤

بشأن تنظيم العمل بلجان المراجعة الداخلية بالمأموريات والتى تقضى فى مجال ضرائب الدخل بما يلى :

١ـ تتكون لجان مراجعة من المأمور الفاحص والمراجع كل فى اختصاصه علاوة على لجان المراجعة المتفرعة بشرط ألا يكون بالمأمورية أكثر من لجنة متفرغة واحدة.

٢ـ لجان المراجعة المتفرغة التى يرأسها مدير عام تقوم بنظر أرصدة الاعتراضات السابقة، وما يحال اليها من اعتراضات من كبار الممولين وقرارات هذه اللجان نهائية من جميع الأحوال.

٣ـ نصاب اعتماد لجان المراجعة المتفرغة التى لا يرأسها مدير عام وتلك المكونة من مأمور فاحص والمراجع كما يلى :ـ

(أ) قرارات اللجان نهائية فى الحالات التى لا يتجاوز صافى ربحها ٥٠٠٠ جنيه من واقع الفحص ويعتمد نهائياً من المراجع.

(ب) الحالات التى يتراوح أرباحها من واقع الفحص ما بين ٥٠٠٠ جنيه الى الى ٨٠٠٠ جنيه يرأسها السيد مدير الفحص أو من يقم بعمله.

(جـ) الحالات التى يتجاوز أرباحها ٨٠٠٠ من واقع الفحص يرأسها رئيس المأمورية.

كما نصت التعليمات على خطوات المراجعة على الوجه الآتى :

١ـ أن يكون اختصاص اللجان النظر فى اعتراضات الممولين على النموذج ١٨ ضريبة موحدة.

تقوم اللجنة بتحديد جلسة للنظر فى أوجه الخلاف القائم بين المأمورية والممول خلال أسبوعين على الأكثر من تاريخ تقديم الاعتراض فاذا تخلف الممول أو وكيله عن الحضور يعاد اخطاره بميعاد جلسة أخرى.

٢ـ اذا تخلف الممول أو وكيله عن الحضور بالرغم من استدعائه أو لم يقدم المستندات المطلوبة فى الأجل المحدد له يثبت، ذلك بمحضر تحرره لجنة المراجعة ويتم على الفور توجيه النموذج ١٩ ضريبة موحدة والسير فى باقى الاجراءات.

٣ـ فى حالة التوصل الى اتفاق بين اللجنة والممول يحرر محضر من أصل وصورة بذلك يبين به أوجه الاعتراض والأسس التى تم الاتفاق عليها والأسباب التى دعت الى عمل التخفيضات اللازمة وموافقة الممول على هذا الاتفاق، ويتم الربط على الممول بالموافقة.

٤ـ فى حالة التوصل الى اتفاق بين اللجنة والممول على بعض النقاط وعدم تلاقى وجهات النظر فى نقاط أخرى، يحرر محضر من أصل وصورة ويوقع عليه أعضاء اللجنة والممول ويتم توجيه النموذج ١٩ ضريبة موحدة مبيناً به التعديلات التى أجرتها اللجنة الداخلية.

و فى حالة طعن الممول على النموذج ١٩ ضريبة موحدة يحال الى اللجنة النقاط التى لم يتم الاتفاق عليها فقط.

٥ـ تتولى كل لجنة داخلية استكمال الاجراءات (نموذج ١٩ ضريبة موحدة أو الربط فى حالة الاتفاق أو الاحالة الى لجنة الطعن) بمعرفة عضو اللجنة تحت اشراف رئيسها.

* ويجب مراعاة ألا تقوم اللجان الداخلية بأخذ موافقات مسبقة قبل انعقادها أو اصدار قرارها (ملاحظات الادارة العامة للتوجيه الفنى عن السنوات ١٩٨٢/١٩٨٥)

التعليمات الخاصة

ويتعين الاشارة الى تنظيم العمل باللجان الداخلية طبقاً لتعليمات المصلحة للفحص رقم ٥٩ لسنة ٨٧ على النحو التالى :-

١ـ اذا اعترض الممول أو وكيله على النموذج ١٨ ضريبة موحدة يتم تحديد جلسة لجنة داخلية للنظر فى أوجه الخلاف القائم بين المأمورية والممول خلال أسبوعين على الأكثر من تاريخ الاعتراض فاذا تخلف الممول أو وكيله عن الحضور يعاد إخطاره لجلسة أخرى وذلك بخطاب مسجل بعلم الوصول وتكون المدة كافية للوصول قبل الجلسة.

٢ـ اذا تخلف الممول أو وكيله عن الحضور بالرغم من استدعائه مرتين أو لم يقدم المستندات المطلوبة فى الأجل المحدد له يثبت ذلك بمحضر اللجنة الداخلية ويتم على الفور توجيه النموذج ١٩ ضرائب، والسير فى باقى الاجراءات .

٣ـ اذا تناول الاعتراض مسائل شكلية أو قانونية انتهت فيها المصلحة الى رأى فى تعليماتها أو منشوراتها يتم توجيه النموذج ١٩ ضرائب والسير فى باقى الاجراءات.

٤ـ اذا تناول الاعتراض مسائل شكلية أو قانونية لم يسبق للمصلحة أصدار تعليمات بشأنها يرفع الموضوع الى الجهات المختصة حسب كل حالة قبل البت فى الخلاف.

٥ـ فى حالة التوصل الى اتفاق بين المأمورية والممول يتم اخطار الممول بالنموذج ١٩ضريبة موحدة بالأسس التى تم الاتفاق عليها ويتم فى نفس الوقت الربط على الممول وأخطاره بالنموذج (٣،٤ ورد وتنبيه).

٦ـ فى حالة التوصل الى اتفاق على جانب من نقط الخلاف دون البعض الآخر يتم اثبات ذلك فى محضر اللجنة الداخلية ويتم توجيه نموذج ١٩ ضريبة موحدة مبينا بها التعديلات التى أجرتها اللجنة.

٧ـ عند ورود طعن الممول يحال الملف الى لجنة الطعن خلال شهر من تاريخ ورود الطعن تفاديا لتراكم الاجراءات بالمأموريات ويرفق محضر اللجنة الداخلية المبين به

النقاط التى تم الاتفاق عليها وتلك التى لم تتلاقى فيها وجهات النظر بحيث تتولى لجنة الطعن الفصل فى أوجه الخلاف فقط وذلك بصفة الزامية.

٨- يتم تحرير محضر اللجنة الداخلية من أصل وصورة ويوقع عليه من أعضاء اللجنة ومن الممول فى حالة الموافقة على جميع نقاط الخلاف أو بعضها.

٩- يراعى عند احالة الملفات الى لجنة الطعن المختصة ضرورة التحقق من ارفاق جميع الأوراق المتعلقة بالنزاع والخاصة بسنوات الخلاف من محاضر مناقشة ومعاينة وبيانات الخصم والاضافة والاقرارات والتحريات بالإضافة الى علوم الوصول الخاصة بالإخطارات وكذا اللجنة الداخلية التى تمت والخاصة ببحث اعتراضات الممولين مستوفاة وطبقاً لما جاء بالبند ٦، ٧، ٨.

وأن المصلحة تهدف من وراء ذلك أرساء قواعد الثقة بين المصلحة والممولين بالنظر فى اعتراضاتهم على تقديرات المصلحة بكل دقة.

وأنه عند بحث اعتراضات الممولين ليس هناك حد أدنى وضعته المصلحة للتخفيض فى اللجنة الداخلية طالما أن التخفيض نتيجة لأسباب جدية تستند الى القانون وتعليمات المصلحة وما يجرى عليه العمل بلجان الطعن وحالات المثل وطالما أن التخفيض مستند الى أسس صحيحة وأسباب حقيقية ومستندات واقعية فلا يجوز مسائلة اللجنة عن هذا التخفيض، ويجب أن يكون قرار اللجنة الداخلية معزز بالحيثيات والأسباب التى أدت لصدور القرار.

* وعموما يتم دراسة اعتراضات الممول فى حالة الحضور حيث تنتهى اللجنة أما بالقبول أو الرفض.

انتهاء لجنة المراجعة الداخلية

وتنتهى لجنة المراجعة بالقبول فى الحالات الآتية :

- أن تقتنع اللجنة باعتراضات الممول كأن يثبت الممول عدم مزاولته للنشاط بسبب سفره أو مرضه أو فى حالة عدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة أصلا أو كأن تكون اعتراضات الممول منصبة على نقاط معينة رأت اللجنة وجاهتها أو أى حالات أخرى متشابهة.

- أن يقتنع الممول بأسس المحاسبة ويوافق عليها باللجنة بالكامل وأن كانت هذه الحالة لا تحدث كثيراً.

- أن تتوصل اللجنة مع الممول الى اتفاق على بعض النقاط التى أثارها فى اعتراضاته ويوافق الممول على باقى أسس المحاسبة كما وردت بالنماذج، ويلاحظ أنه فى الحالات التى تنتهى فيها اللجنة بالقبول يكون الاجراء التالى هو اخطار الممول بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضريبة موحدة الذى يكون غير قابل للطعن فيه بالنسبة للنقاط التى قبلها الممول مع اصدار الورد أو التنبيه على النموذج ٣ ، ٤ ضرائب موحدة.وقد صدرت التعليمات التنفيذية رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٧ تأكيداً لهذا المعنى.

انتهاء لجنة المراجعة الداخلية بالرفض:

أما اذا لم تتوصل اللجنة لاتفاق مع الممول كان معنى هذا انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض ويكون الاجراء التالى هو ارسال نموذج ١٩ ضريبة موحدة للممول .

ويلاحظ أنه قد يحضر الممول للجنة ولا يتم التوصل الى اتفاق كامل معه وفى هذه الحالة يكون قد تم التوصل الى اتفاق جزئى مع الممول ويتم توجيه نموذج ١٩ ضريبة موحدة طبقاً لما أسفرت عنه اللجنة.

وتكون الضريبة واجبة الأداء بمقدار ما قبله الممول فى اللجنة ويوجه له بشأن النموذج ٤،٣ ضرائب.

فاذا ما طعن الممول فى النموذج ١٩ ضريبة موحدة فلا يحال الى اللجنة الا

النقاط التى لم يتم التوصل الى اتفاق بشأنها فى لجنة المراجعة الداخلية.

٢/٣/٢ نظر المنازعات أمام لجان الطعن :

بوجه عام اذا لم تتوصل المأمورية الى اتفاق مع الممول فى اللجنة الداخلية أو فى حالة عدم حضور الممول فان الاجراء التالى يكون إحالة الأوراق الخاصة بسنوات النزاع الى لجنة الطعن، يتم احالة الخلاف الى لجنة الطعن فى عديد من الحالات هى :

١- طعن الممول فى النموذج ١٩ضريبة موحدة بعد انتهاء لجنة المراجعة الداخلية بعدم الاتفاق مع الممول أو بالاتفاق مع الممول أو بالاتفاق الجزئى معه.

٢- انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض سواء لعدم الحضور أو لعدم التوصل الى اتفاق مع الممول أو التوصل الى اتفاق جزئى معه.

وقد سبق لمصلحة الضرائب أن أصدرت التعليمات التنظيمية والتنفيذية للجان الطعن على النحو التالى :

١/٢/٣/٢ الاجراءات والقواعد المتبعة أمام لجان الطعن

١- تعد فى كل لجنة طعن سجلات تقيد فيها الطعون بأرقام مسلسلة حسب تواريخ ورودها، ويبين بها سنوات الخلاف وتقديرات المأمورية وتاريخ أول جلسة التى صدر فيها القرار، ونصه وتاريخ اعلانه وتعد أيضاً كل لجنة سجلات للقضايا المعروضة فى كل جلسة ويعمل لكل طعن ملف يحمل الرقم المسلسل السابق ذكره ويكون لكل مأمورية سجلاً خاصاً.

٢- يعين الممول العضوين الاختياريين قبل تاريخ انعقاد الجلسة المحددة لنظر الطعن بخمسة أيام على الأقل

٣- يخطر رئيس اللجنة هذين العضوين قبل انعقاد الجلسة المحددة لنظر الطعن

بخطاب موصى عليه مع علم الوصول.

٤ـ يكون تحديد الجلسات التى تنظر فيها الطعون بمعرفة رؤساء اللجان مع مراعاة كل حالة وظروف استعجالها.

٥ـ للممول أو لوكيله وللمصلحة الاطلاع على ملف الطعن بمقر قلم كتاب اللجنة قبل الجلسة بوقت كاف ويوقع المطلع بما يفيد ذلك.

٦ـ تتبع بقدر المستطاع قواعد قانون المرافعات الخاصة باستجواب الخصوم والانتقال لمحل النزاع وسماع الشهود وتعيين أهل الخبرة وذلك عند عدم وجود نص مخالف فى القوانين واللوائح الضريبية ومع ملاحظة عدم جواز توقيع الجزاءات المنوه عنها فى قانون المرافعات.

٧ـ يجب عمل محضر لكل اجراء تقوم به اللجنة ويوقع عليه الرئيس والسكرتير.

٨ـ يتعين كتابة منطوق القرار بالحبر فى مسودة القرار وبمحضر الجلسة.

٩ـ تعد نماذج لأوراق الاعلانات ومحاضر الجلسات والقرارات والرولات والملفات والسجلات اللازمة لقيد الطعون.

١٠ـ على اللجنة أن توافى مصلحة الضرائب بصورتين من القرار بأسبابه وقت اعلانه للممول، الأولى الى المأمورية المختصة والثانية الى الادارة العامة للجان وللممول الحق فى استلام صورة من القرار بدون رسم.

١١ـ على لجان الطعن فور اخطار المصلحة بالقرار أن تعيد الى المأمورية ملف لجنة الطعن بعد تعليته وملف الممول الفردى الخاصين بموضوع الطعن، حتى يتسنى للمأمورية ايداع الملفين سالفى الذكر فى المحكمة المختصة فيما لو طعن فى القرار فى المواعيد التى حددها القانون رقم ٤٧٠ لسنة ٥٣ .

٣/٣/٢/٢ تعليمات تنظيمية لحسن سير العمل بلجان الطعن :

(أ) تودع الطعون على المقررين فيها قبل ميعاد الجلسات المحددة لنظرها بوقت كاف وذلك لدراستها وحصر نقط الخلاف فى ملخص واف.

ويثبت توزيع الطعون فى سجل خاص يحتفظ به السيد رئيس اللجنة.

(ب) يكون توقيع السيد رئيس اللجنة على القرارات الصادرة مصحوباً بالتاريخ مع مراعاة نص المادة ١٦٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المستبدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ وتصدر القرارات بالجلسة المحددة لها.

(ج) يجب أن تصل صور القرارات للادارة العامة للجان الطعن شهريا فى موعد لا يتجاوز اليوم الثانى عشر من الشهر التالى للشهر الذى صدرت فيه تلك القرارات ويعتبر التأخير فى ارسالها قرينة على أن قرارات اللجنة لا تنسخ ولا توقع فى الميعاد القانونى .

(د) فى حالة ما اذا قام الممولون بالطعن أمام اللجنة مباشرة طبقاً للمادة ١٥٧ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المستبدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ مثل هذه الطعون فى السجلات بمجرد ورودها، وتحدد لها جلسة أسوة بالطعون التى ترد من المأمورية.

(هـ) الحد من كثرة التأجيلات الأمر الذى يؤدى الى تأخير الفصل - وفى حالة النزاع على نظامية الدفاتر يقوم عضو اللجنة المنتدب بالفحص فى أقرب فرصة ويودع الملف تقريراً كتابياً برأية.

(و) ينشأ باللجنة سجل لقيد علوم الوصول الخاصة بالقرارات التى تصدر وتعلن للطاعنين ويثبت به جميع القرارات التى صدرت فى كل سنة وتاريخ اعلانها لطرفى النزاع وتاريخ ارتداد علم الوصول للجنة موقعا عليه بالاستلام وتاريخ ورقم ارساله للمأمورية وخانة للملاحظات فى حالة اعادة القرار بدون استلام وما اتخذ نحو ذلك من

اجراءات.

(ز) يجب العناية بمسك السجلات بحيث تكون جميع خاناتها مستوفاة على أن يشرف رئيس اللجنة على هذه السجلات ويقوم بالتفتيش عليها من وقت لآخر ويوقع بامضائه على صفحاتها بما يفيد ذلك.

(ح) يجب تحديد جلسة لنظر الملف بمجرد احالته الى اللجنة ويقيده فى السجل المعد لذلك.

٣/٢/٣/٣ تنظيم حركة تداول الملفات والمستندات داخل اللجنة والاطلاع عليها:

لما كان أمر حفظ الملفات والمستندات بكل لجنة موكولا الى السكرتير وهو مسئول عنها لذلك رؤى تنظيما لحركة تداول الملفات والمستندات داخل اللجنة أن يقوم السكرتير بامساك سجل تقيد به الملفات والمستندات عند التسليم والتسلم .

استلام وتسليم الدفاتر والمستندات الخاصة بالطعون والمقدمة من الممولين

(أ) لا تتسلم اللجنة دفاتر أو مستندات لفحصها الا بعد أن يقوم مقدمها بعمل حافظة مفصلة بعددها وأنواعها يوقع عليها المستلم وتودع ملف اللجنة.

(ب) توضع ورقة باسم الممول وعنوانه على الدفتر أو المستند

(ج) بمجرد انتهاء اللجنة من الفصل فى الطعن يستدعى مقدم الدفاتر والمستندات لتسليمها بعد التوقيع على الحافظة بما يفيد ذلك.

اطلاع الممولين على الملف باللجنة

لوحظ أن اطلاع الممولين على الملفات يتم أحياناً بدون موافقة سابقة من رئيس

اللجنة بموافقته على الاطلاع قبل حصوله فعلاً.

٤/٢/٣/٣ إرشادات تتعلق بالنظر فى المنازعات فى لجان الطعن

تنحى رؤساء وأعضاء لجان الطعن عن نظر الحالات التى سبق لهم فحصها أو مراجعتها أو إبداء الرأى فيها :

يتعين على رؤساء وأعضاء لجان الطعن التنحى عن نظر الحالات التى سبق لهم فحصها أو مراجعتها أو إبداء الرأى فيها قبل تعيينهم باللجان وذلك منعا من تعرض قراراتهم للبطلان.

العناية بتحرير صور قرارات اللجان :

على أقلام الكتاب باللجان مراعاة العناية والدقة المتناهية فى نسخ صو القرارات بخط واضح وعلى السادة رؤساء اللجان مراجعة هذه الصور قبل ارسالها للجهات المختصة للتأكد من تنفيذ ذلك وحرصا على تحقيق الغرض الذى من أجله ترسل هذه الصور.

اعلان المأمورية والممول بمنطوق قرار لجنة الطعن فى وقت واحد :

تنفيذا لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ٥٠ فيما يختص باعلان المأمورية أو الممولين بقرارات اللجان وقطعا لكل شك فى بدء مواعيد الاستئناف ومساواة بين طرفى الخصومة، يتعين على لجان الطعن أن تعلن فى وقت واحد طرفى الخصومة بمنطوق القرار على النموذج ٢٢ مكرر مصحوبة من القرار بأسبابه.

العناية بكتابة وختم وتسجيل اعلام الوصول :

تسهيلا لعملية مراجعة وتوزيع اعلام الوصول ينبغى على اللجان كتابة رقم اللجنة واضحا بالحبر فى الخانة الموضحة لذلك بعلم الوصول، مع ايضاح خاتم اللجنة

وتسجيل علوم الوصول فى سجلات الوارد فور وصولها أسوة بجميع المكاتبات الرسمية.

إرسال قرارات اللجان فى مظاريف مستقلة ومراقبة ورود علم الوصول:

على أقلام كتاب اللجان مراعاة اعلان المأمورية بكل قرار على حدة بخطاب موصى عليه بعلم الوصول فى مظروف مستقل، ومع مراقبة ورود علوم الأصول الدالة على اعلان القرارات لكل من الممول والمأمورية واستعجال مكاتب البريد فى حالة التأخير، حيث أن مهمة اللجنة لا تنتهى بمجرد ارسال القرار بالبريد لطرفى الخصومة بل بتمام اعلانهما قانونا بهذا القرار، ولأنه كثيرا ما تطلب المحاكم المختصة علوم الوصول بعد مضى مدة طويلة على اعلان القرارات.

إرسال إخطارات اللجنة للمأمورية بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول :

لما كانت التعليمات التى أصدرتها مصلحة البريد بشأن تسليم المسجلات الأميرية الموصى عليها المرسلة من جهة حكومية الى جهة حكومية أخرى فى دائرة مدينة واحدة أو بلد واحد بالسركى تتنافى مع ما قضت به المادة ١٥٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من وجوب اخطار اللجنة للمأمورية سواء بميعاد الجلسة أو بقرار اللجنة، لذلك تم الاتفاق بين المصلحة ومصلحة البريد على قبول مراسلات لجان الطعن الموصى عليها بعلم الوصول بشرط أن يكتب على وجه كل ظروف عبارة «قرارات لجنة الطعن» فيلزم مراعاة ذلك.

تحقيق أوجه دفاع الممولين :

يستند المولون فى دفاعهم عن وجهة نظرهم الى وقائع ثابتة فى ملفاتهم ويتعين تحقيق دفاع المولين بالرجوع الى هذه الملفات قبل رفض طلباتهم.

ضرورة تحديد وعاء الضريبة فى الحالات التى يقضى فيها بسقوط حق المصلحة بالتقادم:

لما كانت بعض لجان الطعن تقضى فى بعض الطعون بسقوط حق المصلحة فى الضرائب المستحقة بالتقادم دون التعرض لتحديد وعاء الضريبة بالرغم من أن النزاع يتناول الموضوع بشقيه، سقوط الحق وتحديد الأرباح.

ولما كان تحديد الأرباح ضروريا لامكان معرفة المبالغ الصحيحة التى سقط حق الحكومة فيها، علاوة على أنه قد يتضح للجنة عند بحثها للموضوع أن الطاعن غير خاضع للضريبة أو لا تستحق عليه ضريبة لأن أرباحه دون حد الاعفاء فضلا عن أن هذه الأرباح قد تتخذ قياسا لأرباح السنوات التالية تطبيقا لقوانين الربط الحكمى لذلك ينبغى فى جميع الأحوال تحديد وعاء الضريبة.

مواعيد الاحالة :

نصت المادة ١٥٧ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على وجوب احالة الخلاف الى لجنة الطعن خلال ستين يوما من تاريخ تقديم عريضة الطعن، وعلى أن تخطر المأمورية الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن، واذا انقضى الميعاد المذكور دون أن تخطر الممول بذلك كان له عرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال عشرة أيام من ذلك أن يطلب من المأمورية احالة الخلاف الى اللجنة خلال خمسة عشر يوما على الأكثر والا جاز له أن يصدر قرارا بتغريم المأمورية المختصة مبلغ ١٠جنيه على الأقل واخطار رئيس

المصلحة لمسألة رئيس المأمورية اداريا.

مذكرة الاحالة :

نصت المادة ١٥٧ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ على اعداد مذكرة بملخص الخلاف قبل الاحالة الى لجنة الطعن متضمنة أسس تقدير المأمورية وأرباح الممول عن سنوات الخلاف كل سنة على حدة.

كما يجب أن تتضمن مذكرة الاحالة أيضا بحث مدى استيفاء الطعن للشروط الشكلية والقانونية، ويوضح بها كذلك نقاط الاتفاق التى تم التوصل اليها مع الممول فى اللجنة الداخلية أو فى لجنة المراجعة الداخلية وذلك فى الحالات التى يتم فيها الاتفاق على بعض النقاط أو العناصر مع الممول فى هذه اللجان.

وتعد مذكرة الاحالة من أصل وصورة يرسل الأصل ضمن مرفقات الملف المرسل الى اللجنة وترفق الصورة ضمن مرفقات الملف الأصلى للممول بالمأمورية.

محتويات ملف الطعن :

يرفق بملف الطعن جميع الأوراق والمستندات الخاصة بسنوات النزاع والتى يمكن ايضاحها فيما يلى :

- الاقرارات المقدمة عن سنوات الطعن والمستندات المتعلقة بها.
- محاضر المناقشة والمعاينة التى تمت مع الممول عن سنوات الخلاف.
- محاضر أعمال فحص السنوات موضوع الطعن وذلك بالنسبة للحالات الدفترية.
- محاضر الاطلاع على بيانات سجل التعاقدات وملفات الخصم والاضافة وكذلك محاضر لدى جهات التعامل والجداول الخاصة بتفريغها.

- الاخطارات الواردة من جهات التعاقد وجداول تفريغها.

- مذكرة الفحص أو التقدير الخاصة بسنوات الخلاف.

- جميع النماذج الضريبية التى أخطر بها الممول عن سنوات الخلاف والاعتراضات والطعون المتعلقة بها.

- محاضر اللجان الداخلية أو لجان المراجعة الداخلية الخاصة بسنوات الخلاف موضحا بها نقاط الاتفاق والخلاف بالتفصيل حيث نصت على ضرورة ايضاح تلك التعليمات التنفيذية رقم ٥ لسنة ١٩٨٣ والتعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ٨٢ بشأن العمل بلجان المراجعة الداخلية.

- أصل مذكرة الاحالة.

* ويراعى فى هذا الصدد ما جاء بالكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ الصادر من الادارة المركزية لشئون اللجان بشأن ضرورة استيفاء الأوراق والمستندات المحالة الى لجنة الطعن البيانات الخاصة بالكيان القانونى للمنشأة ونصيب كل شريك بالشركات الطاعنة والحالة الاجتماعية لكل طاعن وجميع أوجه نشاط الطاعن وماتم المحاسبة عليه ومقدار الخسارة المرحلة عن السنوات السابقة أن وجدت وذلك حتى تتمكن اللجنة من تحديد مقدار الضريبة طبقا لما قضت به المادة ١٦٠ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

كما يراعى التعليمات التنفيذية رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٦ الصادرة بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢١ والتى أشارت الى ضرورة تنفيذ الكتاب الدورى المشار اليه، وأنه يتعين على المأموريات مراعاة ايضاح الآتى بملف الطعن قبل احالته للجنة :-

- توضيح كافة البيانات المنوه عنها بالكتاب الدورى المذكور.

- اذا كان الاقرار المقدم غير مطابق للحقيقة ويراعى أعمال المواد ٤٠ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ (الخاصة بالمبالغ الاضافية التى يلتزم الممولون بأدائها فى حالة عدم

مطابقة الاقرار للحقيقة).

- مدى أعمال نص الفقرة الثانية من المادة ١٥٤ فى حالة الربط الاضافى (الخاصة بالالتزام بأداء ٢٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة نتيجة الربط الاضافى).

ويتم ترتيب هذه المرفقات وترقيمها ترقيما مسلسلا داخل ملف، ويتم احالة هذه المرفقات الى لجنة الطعن يرفق خطاب يعد من أصل وصورة ويرسل الأصل للجنة وترفق صورة هذا الخطاب بملف الممول الأصلى بالمأمورية.

إخطار الممول بالاحالة :

سبق الايضاح بأنه على المأمورية أن تخطر الممول بخطاب موصى علي بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن.

ويتم اخطار كل شريك على حدة بالخطاب المذكور وفى حالة شركات التوصية يخطر المدير المسئول عن حصة التوصية بالاحالة الى لجنة الطعن. طبقاً للقانون ١٥٧ لسنة٨١، اما بالنسبة للقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ يخطر الشريك الموصى بالاحالة الى لجنة الطعن.

كما يتم اخطار المتنازل اليه أيضا فى حالة التنازل وقيامه بالطعن فى المواعيد القانونية.

ويراعى ما سبق ذكره عن الاعلان بالنماذج الضريبية عند الاخطار بالاحالة الى لجنة الطعن.

ويوضح بالاخطار السنوات المحالة للجنة وتاريخ الاحالة والدائرة المحال اليها النزاع.

دراسة مذكرة دفاع الممول :

بعد احالة أوراق النزاع الى لجنة الطعن تقوم اللجنة بإخطار الممول بتحديد جلسة لنظر الطعن المقدم منه وله أن يعد مذكرة بدفاعه تحرر عادة من أصل وصورتين. وتسلم إحدى الصور الى المأمورية المختصة على الأصل الذى يسلمه الممول الى لجنة الطعن المختصة.

وعلى المأمور المختص عند ورود مذكرة دفاع الممول اليه أن يقوم بدراستها واعداد ما يراه ضروريا من البيانات والايضاحات.

الرد على مذكرة الدفاع وحضور الجلسات عند الضرورة:

اذا ما تبين للمأمور الفاحص عند دراسة مذكرة دفاع الممول ضرورة اعداد بعض البيانات والايضاحات ردا عليها، فعليه أن يعد البيانات اللازمة ويرسلها الى اللجنة قبل موعد الجلسة المحددة لنظر طعن الممول ويمكن فى بعض الحالات عند الضرورة أن يحضر المأمور الجلسات بنفسه ممثلا لوجهة نظرة المأمورية.

دراسة قرار لجنة الطعن :

بعد أن تفصل اللجنة فى النزاع يصدر قرارها بالنسبة للحالات المنتهية من أصل وصورتين حيث يرسل الأصل الى الممول وترسل صورة الى المأمورية المختصة.

وعند ورود صورة القرار الى المأمورية المختصة عليها ن تقوم بدراسته بغرض :

١ـ التأكد من خلو القرار من الأخطاء المادية.

٢ـ التأكد من خلو القرار من الأخطاء فى تطبيق قانون الضرائب.

٣ـ التأكد من مناسبة التعديلات التى أجرتها اللجنة لحالة الممول.

٤ـ التأكد من صحة حساب الضريبة المستحقة على الممول.

- علما بأنه يجب على المأمور الفاحص دراسة قرارات اللجان المنتهية على وجه السرعة فور تسليمها، حيث حدد القانون بنص المادة ١٦١ مدة ثلاثون يوما من تاريخ الاعلان بالقرار لجواز الطعن فيه أمام المحكمة الابتدائية.

مع ملاحظة أن تاريخ الاعلان بالنسبة للمأمورية هو تاريخ ورود قرار اللجنة اليها.

- ويوضح بمذكرة دراسة قرار اللجنة الأرباح التى أخطر بها الممول عن سنوات النزاع مقارنة بالأرباح التى انتهت اليها اللجنة وأسباب التعديلات أن وجدت تفصيلا - مثل تخفيض أرقام المبيعات أو الايرادات أو أرقام الأعمال التى حددتها المأمورية أو تخفيض نسب الربح أو اعتماد مصروفات لم تكن المأمورية قد اعتمدتها من قبل أو أى تعديلات أخرى.

- واذا شمل قرار اللجنة الفصل فى عناصر الايراد العام للممول فيجب أن توضح بمذكرة الدراسة التعديلات التى أجرتها اللجنة وأسبابها بالنسبة لها أيضا وتختتم المذكرة برأى المأمور من ناحية موافقته أو رفضه للقرار مع عرضها على المراجع.

اعادة القرار الى اللجنة لتصحيح الأخطاء المادية :

تم التنويه الى ضرورة دراسة قرارات اللجان بغرض التأكد من خلوها من الأخطاء المادية فاذا ما تبين من الدراسة وجود أى أخطاء مادية بالقرار فعلى المأمور أن يقوم بتوجيه النموذج ٤،٣ ضرائب للممول طبقا لما ورد بالقرار، وعند ورود القرار بعد التصحيح يعدل الربط طبقا لما ورد به ويلغى الربط السابق.

الطعن فى القرار والربط :

اذا ما انتهت المأمورية الى رفض القرار فعلى المأمور اتخاذ اجراءات الطعن فيه ويتم ذلك بأعداد مذكرة من أصل وصورة يوضح بها أسباب الطعن فى قرار اللجنة

ويوقع عليها من كل من المأمور أو المراجع وتعتمد من رئيس المأمورية ثم يسلم أصل المذكرة الى شعبة القضايا للسير فى اجراءات الطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة.

علما بأنه فى حالة الطعن فى القرار أمام المحكمة فعلى المأمور الفاحص الربط على الممول طبقا للأرباح أو صافى الايرادات الواردة بالقرار المطعون فيه بالنماذج ٤،٣ ضريبة موحدة.

وتكون الضريبة واجبة الأداء ولكنها لا تكون نهائية الا بعد انتهاء مراحل التقاضى بشأنها.

الموافقة على القرار والربط :

اذا ما انتهت المأمورية الى الموافقة على قرار اللجنة، فعلى المأمور اتخاذ اجراءات الربط على الممول طبقا لما ورد به وذلك بالنماذج ٤،٣ ضريبة موحدة.

اخطار الشعب والمأموريات الأخرى عند الضرورة :

هناك بعض الحالات التى يتبين عند دراسة قرار اللجنة وجود بعض أمور يتعين معها اخطار بعض الشعب أو المأموريات الأخرى بها ومن أمثلة ذلك ما يلى :

- أن يكون الممول شريكا فى شركة أشخاص أو شركة واقع بالملف موضوع القرار، وله نشاط فردى آخر يحاسب عنه بنفس المأمورية أو بمأمورية أخرى، حيث يجب فى هذه الحالة اخطار المأمورية التى يتبعها نشاطه الفردى لتتولى توحيد الربط.

- أن يكون الممول خاضعا لعدة ضرائب نوعية مختلفة، حيث يجب فى هذه الحالة مأمورية النشاط الرئيسى لاجراء الربط على جميع أوجه نشاط الممول وخصم الأعباء على أساس مجموع أوعية الضرائب النوعية التى يخضع لها.

- أن يكون الممول قد تنازل عن كل أو بعض المنشأة لممول آخر لم يتم حصره وفتح

ملف له وأن تثبت واقعة التنازل أثناء نظر النزاع أمام لجنة الطعن، ففى هذه الحالة يجب اخطار شعبة الحصر بالمأمورية أو المأمورية المختصة لاتخاذ اللازم نحو محاسبة المتنازل اليه.

- أن يكون الممول قد تنازل عن كل أو بعض الأعمال المسندة اليه الى ممول آخر وأثبت ذلك أمام لجنة الطعن، ففى هذه الحالة يجب اخطار شعبة الحصر بالمأمورية أو المأمورية المختصة لمحاسبة الممول الآخر عن العمليات المسندة اليه.

القرارات التمهيدية :

هناك نوعان من القرارات تصدرها لجان الطعن أولها القرارات النهائية وهى التى تصل فيها اللجنة الى قرار بالفصل فى النزاع، وقد سبق ذكرها آنفا، والثانية هى تلك التى لا تصل فيها اللجنة الى قرار نهائى وهى ما تسمى بالقرارات التمهيدية.

أسباب القرارات التمهيدية :

قد لا تصل اللجنة الى قرار نهائى فى حالات معينة وتصدر عنها قرارا تمهيديا ويرجع ذلك الى عدة أسباب منها :

- انقطاع سير الخصومة بوفاة الممول .

- محاسبة الممول بطريق التقدير بالرغم من احتفاظه بدفاتر محاسبيه نتيجة عدم تقديم الممول لها عند الفحص.

- استيفاء بعض النقاط كطلب التحرى عن نشاط الممول أو الحصول على معاملاته الحقيقية من جهات التعامل، أو طلب ارفاق مستندات معينة أو بيانات تخص سنوات النزاع.

- اعادة الملف للمأمورية لاعادة الاخطار بالنماذج الضريبية فى حالة الخطأ، كأن

تكون النماذج قد أرسلت باسم الممول وثبت أثناء نظر النزاع باللجنة أنه قد توفى قبل تواريخ الاخطار، أو لاخطار الشركاء الذين لم يسبق اخطارهم من قبل مأن يتبين أثناء نظر النزاع أن الكيان القانونى للمنشأة هو شركة وأن المأمورية قد قامت بالاخطار على اعتبار أن المنشأة فردية.

وفى جميع الحالات التى تصدر فيها قرارات تمهيدية تقوم اللجنة اذا ما استمر النزاع قائما بمعنى أنه من حق المأمورية اعادة النظر فى الطعن والفصل فيه إن استطاعت.

تنفيذ القرارات التمهيدية :

على المأمور عند ورود قرار تمهيدى اليه من اللجنة أن يبادر الى تنفيذ ما جاء بحيثيات هذا القرار طبقا لما تتطلبه الأمور فى كل حالة فمثلا :

- فى حالة انقطاع سير الخصومة بوفاة الممول يجب على المأمور أن يتحرى عن أسماء الورثة ويقوم باخطارهم بالاحالة الى اللجنة مع اعادة أوراق النزاع الى اللجنة متضمنة بيان بأسماء الورثة مع واقع الاعلام الشرعى ومحال اقامتهم وذلك اذا لم تتوصل المأمورية الى اتفاق مع الورثة.

- فى حالة صدور قرار اللجنة بفحص الدفاتر فعلى المأمور أن يبادر بتحديد موعدا للفحص وأن يسير فى اجراءاته مع اعادة الأوراق مرة أخرى اللجنة اذا ظل الخلاف بين الممول والمأمورية قائما.

- فى حالة صدور قرار لجنة يقضى باجراء التحريات أو تجميع البيانات عن الممول أو ارفاق مستندات فعلى المأمور اجراء اللازم تبعا لكل حالة واعادة الأوراق بالتالى الى اللجنة.

- فى حالة صدور قرار اللجنة بالاخطار أو اعادة الاخطار بالنماذج الضريبية

فعلى المأمور تصحيح الاجراء باعادة الاخطار أو باخطار الشركاء الذين لم يسبق اخطارهم من قبل حسب ما تتطلبه الأمور فى كل حالة واعادة الملف الى اللجنة بالتالى اذا ما استمر النزاع قائما.

الفصل الرابع

نظر المنازعات الضريبية

أمام القضاء والمحاكم

مقدمة :

تنص المادة (١٦١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على مايلى :

"لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى للممول أو محل اقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المشار اليه.

كما تنص المادة (١٦٢) من القانون على ما يلى :

"يكون الطعن فى الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع".

فى هذا الجزء يتناول المؤلف دراسة نظر المنازعات الضريبية أمام المحاكم والقضاء، حيث يتم دراسة عدة موضوعات فرعية أهمها تحديد من يكون له حق الطعن فى قرار اللجنة، وميعاد الطعن فى قرار اللجنة، والمحكمة المختصة بنظر الطعن، واجراءات رفع الطعون فى قرارات اللجنة، كما يتم دراسة استئناف الأحكام بالاضافة الى الطعن بنقض الأحكام، وأخيراً يتم دراسة اجراءات التصالح فى الدعاوى المنظورة أمام القضاء.

على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل للأجزاء التالية :

٣/٤/١ الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية.

يحق لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاعلان بالقرار. فاذا ما انقضى هذا الميعاد أصبح قرار اللجنة نهائياً، وكذلك ربط الضريبة الذى تم بمقتضاه، كما أنه لا يترتب على الطعن فى القرار إيقاف استحقاق الضريبة.

تحديد الخصم الذى يحق له الطعن فى قرار لجنة الطعن

يكون حق تمثيل مصلحة الضرائب فى التقاضى لرئيس مصلحة الضرائب ولمأمور الضرائب باعتبارهما من الموظفين المنوط لهم تنفيذ القانون الضريبى .

كذلك فلا يقبل الطعن الا من ممول ربطت عليه الضريبة، فاذا رفعت الدعوى من الشريك المتضامن أمام المحاكم الابتدائية طعناً فى قرار اللجنة بصفته ممثلاً للشركة، فان أثر هذه الدعوى يقتصر على شخص رافعها دون أن ينسحب الى باقى الشركاء، لأن القانون الضريبى لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص، وفى هذا الخصوص لا محل لاستفادة الشريك الذى لم يعترض أو يطعن من اعتراض أو طعن شريكه لأن هذه الميزة التى خولها القانون للشريك الذى لم يعترض انما تسرى فقط بالنسبة للطعون المرفوعة طعنا فى ربط الضريبة الذى أجرته المأمورية.

ويكفى أن يطعن أحد الورثة أو بعضهم فى الضريبة على أرباح المورث التجارية والصناعية حتى يفيد من آثاره من لم يطعن من هؤلاء الورثة فى الربط، لأن ابداء أحد الورثة دفاعا أو طعنا يؤثر فى الضريبة المستحقة على التركة.

ميعاد الطعن فى قرار اللجنة :

يكون الطعن سواء أكان مرفوعا من مصلحة الضرائب أو من الممول فى خلال

ثلاثين يوما من تاريخ اعلان كل منهما بقرار اللجنة وليس من تاريخ صدوره.

ويسرى هذا الميعاد فى الدعاوى التى ترفع طعنا فى تقديرات اللجنة فى أى أنه يشمل كافة ما تجريه اللجنة من تعديلات فى اقرارات الممول سواء أكانت هذه التعديلات تقوم على خلاف فى الأرقام أو على الأساس الذى تربط عليه الضريبة اذ من الطبيعى أن المشرع وقد حدد أجلا للطعن فى تقديرات المصلحة يكون غرضه الانتهاء من كل منازعة سواء أكانت هذه المنازعة قائمة على خلاف فى الأرقام على أسس التقدير أو على التطبيق القانونى والا ظلت الأمور بغير ضابط زمنا طويلا.

ويترتب على ما تقدم أن هذا الميعاد لا يسرى على دعوى براءة ذمة الممول من دين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المطالب بها لسبق الاتفاق على تقديرها، أو لسقوط حق مصلحة الضرائب فى المطالبة بدين الضريبة، أو بطلان اجراءات التنفيذ عليها حيث لا يتصل النزاع بتقديرات اللجنة.

المحكمة المختصة بنظر الطعن :

أعمالا لنص المادة (١٦٢) تختص المحكمة الابتدائية بنظر كافة الدعاوى أيا كان مقدار الضريبة محل النزاع أو مقدار الايراد المختلف والمحكمة المختصة بمنازعات الضرائب هى المحكمة التجارية، وكذلك فى تحديد مقدار الخسائر الجائز ترحيلها. دوائر معينة للفصل فى الطعون الضريبية يتوفر لها نوع من التخصص فى معالجة هذه القضايا وفحصها وبالتالى يحسم النزاع على وجه السرعة.

وقد حددت الفقرة الثانية من المادة (١٦٢) من القانون المحكمة المختصة محليا بأنها تلك التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول أو محل اقامته أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها.

وهذا النص يعد خروجاً عن القاعدة العامة فى قانون المرافعات التى تقرر أن

الاختصاص المحلى يكون للمحكمة التى يقع فى دائرتها موطن المدعى عليه استناداً على أن الأصل هو براءة ذمة المدين حتى يقيم الدائن الدليل على صحة ما يدعيه قبل مدينه، وعلى المدعى الذى يرفع الدعوى عليه أن يسعى الى المدعى فى محكمته.

ويبدو أن المشرع الضريبى خالف القاعدة فى قانون المرافعات رعاية لصالح جمهرة الممولين بحيث لا يضطر الى رفع دعوى فى غير تلك التى يقيم فيها مع الأخذ فى الاعتبار أن مصلحة الضرائب نادرا ما تكون هى المدعية لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة التى تخول لها تحصيل الضرائب عن طريق الحجز الادارى دون حاجة الى الالتجاء الى القضاء.

وجدير بالذكر أن المحكمة الابتدائية لا تملك النظر ابتداء فى الطعن المقدم من الممول ضد ربط الضريبة، انما يتعين على الممول الالتجاء أولا الى لجنة الطعن لعرض الخلاف عليها، فان لم يرتض أحد طرفى الخصومة قرارها كان له أن يطعن أمام المحكمة.

وأن ما لم يسبق عرضه أو بحثه بمعرفة لجنة الطعن لا يجوز طرحه ابتداء أمام المحاكم وليس للمحكمة أن تعود الى مناقشته ويحوز قوة الأمر المقضى به.

وأن الطعن فى ربط الضريبة على سنة معينة لا يمتد الى غيرها من السنوات، فاذا تقدم الطاعن بمذكرة أمام المحكمة وتضمنت الطعن ربط الضريبة عن فترة لم تشملها صحيفة طعنه اعتبر قرار اللجنة بشأنها نهائياً.

إجراءات رفع الطعون فى قرارات لجان الطعن :

ويرجع فى شأن الاجراءات الخاصة برفع الطعون فى قرارات اللجان الى القواعد العامة - الاجراءات المقررة لرفع سائر الدعاوى فى قانون المرافعات، والتى بمقتضاها يتم رفع طعنه بصحيفة تعلن للمدعى عليه على يد أحد المحضرين وتقدم الى قلم كتاب

المحكمة .

٣/٤/٢ استئناف الحكم الابتدائى :

مفادنص المادة (١٦٢) من القانون أن المشرع الضريبى يسمع باستئناف الأحكام الصادرة من المحكمة الابتدائية ـ وذلك ـ دون التقيد بقيمة النزاع، حيث أن المنازعات الضريبية تثور بشأنها وجهات نظر متعددة يجب الاهتمام بدراستها بغض النظر عن قيمتها المادية تحقيقاً لاعتبارات العدالة.

هذا ولم تنص المادة (١٦٢) من القانون على ميعاد استئناف الأحكام، لذلك فانه تطبيقاً لحكم المادة (٢٢٧) من قانون المرافعات المدنية والتجارية يكون ميعاد الاستئناف أربعين يوماً من تاريخ صدور الحكم الابتدائى.

ويكون لمحكمة الاستئناف نفس السلطات التى للمحكمة الابتدائية لأن الاستئناف يهدف الى تحقيق مبدأ التقاضى على درجتين : ويجوز لأى من طرفى الخصومة التمسك بأوجه دفاع ودفوع وأدلة اثبات جديدة، ولكن لا يقبل لأى منهما التقدم بطلبات جديدة لم تعرض أساسا على المحكمة الابتدائية، وتحكم المحكمة الاستئنافية من تلقاء نفسها بعدم قبول هذه الطلبات.

ويسرى على حكم الاستئناف ما يسرى على حكم المحكمة الابتدائية سواء من حيث اصداره أو شكله طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى قانون المرافعات.

٣/٤/٣ الطعن بالنقض

يكون الطعن بالنقض فى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف تطبيقاً لنص المادة ٢٤٨ من قانون المرافعات فى الأحوال التالية :

١ـ اذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفة القانون أو أخطاء فى تطبيق القانون أو تفسيره وتأويله.

٢- أو اذا وقع بطلان فى الحكم أو بطلان فى الاجراءات أثر فى الحكم.

٣- أو اذا كان الحكم قد فصل فى نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى به.

واذا أغفل الحكم الاستئنافى الفصل فى بعض الطلبات فان هذا الاغفال لا يصلح أن يكون سببا للطعن فيه بطريق النقض، انما يتعين الرجوع على نفس المحكمة لتستدرك ما فاتها من الفصل فيه أعمالا لنص المادة ١٩٣ من قانون المرافعات.

ويكون ميعاد الطعن فى الأحكام الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم الاستئنافى، والطعن لا يوقف تنفيذ هذه الأحكام الا اذا طلب الطاعن فى صحيفة الطعن أمام النقض بوقف التنفيذ، وقررت محكمة النقض ذلك اذا تبين لها أن التنفيذ سيترتب عليه ضرر جسيم يتعذر تداركه.

وغنى عن القول فان الحكم الصادر من المحاكم الابتدائية فى نزاع خاص بلجنة الطعن لا يعتبر نهائياً الا اذا إنقضى ميعاد الطعن فيه ولم يقم الطاعن باستئنافه وأن الحكم الابتدائى يجوز الطعن فيه بطريق الاستئناف، ولا يجوز الطعن فيه بطريق النقض مباشرة.

٣/٤/٤ اجراءات التصالح فى الدعاوى المنظورة امام القضاء

نصت المادة (٨) من القانون رقم ٧٥ لسنة ٦٣ فى شأن تقسيم ادارة قضايا الحكومة على أنه لا يجوز اجراء صلح فى دعوى تباشرها ادارة قضايا الحكومة الا بعد أخذ رأيها فى اجراء الصلح، كما يجيز لهذه الادارة أن تقترح على الجهة المختصة الصلح فى دعوى تباشرها وذلك مع عدم الاخلال بأحكام قانون مجلس الدولة.

ونظراً لأن القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ فى شأن تحقيق العدالة الضريبية قد نص فى المادة (٥٥) منه على الغاء القانون رقم ٨٦ لسنة ٧٣ بشأن التصالح فى القضايا

الضريبية اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون ونصت المادة ٥٦ من القانون ٤٦ لسنة ٧٨ على تاريخ العمل فى هذا الشأن هو اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٧٨.

ولما كانت المصلحة قدأصدرت الكتاب الدورى رقم ٣٧ لسنة ١٩٧٩ فى شأن التصالح فى الدعاوى الضريبية فى ظل قانون تحقيق العدالة الضريبية أوضحت فيه أنه اعتبارا من ١٩٧٨/١/١ لا يجوز التصالح فى القضايا الضريبية وفقاً للقانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٧٣ التى لم يتم فيها التصالح قبل أول يناير سنة١٩٧٨ وانما يجوز التصالح فيها بالطريق العادى وفقا لاحكام قانون المرافعات.

ولما كانت المادة ٥٨ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة تقضى بأنه «لايجوز لأية وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة من مصالح الدولة أن تبرم أو تقبل أو تجيز أى عقد أو صلح أو تحكيم أو تنفيذ قرار محكمين فى مادة تزيد قيمتها على خمسة آلاف جنيه بغير استفتاء ادارة الفتوى المختصة».

(أ) اذا كان الخلاف قد استقرت بشأنه أحكام المحاكم على رأى موحد فيجب الأخذ بها والموافقة على مشروع الصلح بعد أن يرجع المأمور الى رئيس المأمورية مع أخذ رأى الادارة العامة لضرائب المحافظة والالتزام برأى هذه الادارة فى هذا الشأن.

(ب) اذا كان الخلاف لم يستقر فيه القضاء على رأى موحد فيجب أن ترجع المأمورية الى الادارة العامة لضرائب المحافظة ثم الادارة العامة للضرائب على دخول الأعمال مع الالتزام برأى الادارة الأخيرة فى هذا الشأن .

(ج) اذا كان الخلاف لا يزال معروضا على محكمة النقض فيجب الانتظار حتى يتم الفصل فيه.

أما اذا تعلق الخلاف بالتقدير والمبادئ القانونية معا فيطبق على كل من النوعين ما سبق أن توضح بالنسبة له .

٢- يتعين أن يشمل الملف عند العرض أصل وصورة المذكر المتضمنة للأسس المقترحة لانهاء النزاع موقعاً عليها من الممول، مع ارفاق صورة واحدة من مشروع التصالح غير موقع عليها.

وفى الحالات التى يتناول فيها طلب التصالح دعوى استئنافية لابد من ارفاق صورة من الحكم الابتدائى مشفوعة برأى المأمورية بشأنه.

ويراعى فى جميع الأحوال عند عرض مشروع الصلح أن توضح المأمورية دائما الحالة التى تكون عليها الدعوى من حيث تداولها أو ايقافها.

٣- وفى حالة الموافقة على أسس مشروع الصلح من السيد وكيل الوزارة رئيس المصلحة تقوم المأمورية باعداد المشروع على هذا الأساس دون التوقيع عليه ثم يعرض هذا المشروع على ادارة قضايا الحكومة لأخذ رأيها بالنسبة للحالات التى لا يزيد وعاؤها الضريبى عن خمسة آلاف جنيه وعلى مجلس الدولة فى الحالات التى يزيد وعاؤها الضريبية على خمسة آلاف جنيه.

٤- بعد موافقة ادارة قضايا الحكومة أو مجلس الدولة على هذا المشروع يعتمد.

وتنظيما للاجراءات الواجب اتباعها فى حالات التصالح بالطريق العادى فى الدعاوى الضريبية المنظورة أمام القضاء، وتعاونا مع ادارة القضايا ومجلس الدولة يتعين اتباع الآتى :

بالنسبة للممولين

١- اذا طلب الممول التصالح فى الدعوى المنظورة أمام القضاء فعليه أن يتقدم الى المأمورية المختصة بطلب من أصل وصورة مدموغين موضحاً به الأسس التى يرى التصالح على أساسها، ويرفق بالطلب شهادة من المحكمة المختصة بالحالة التى عليها الدعوى.

بالنسبة للمأموريات

١ـ يشترط لقبول طلب التصالح أن تكون الدعوى مقبولة شكلاً وخالية من دفوع شكلية وصالحة للفصل من الناحية الموضوعية وذلك عن طريق الاستعلام من ادارة قضايا الحكومة فيما اذا كانت هناك أية دفوع شكلية تحول دون اتمام الصلح.

فاذا ما توافرت هذه الشروط تقوم المأمورية بدراسة الأسس المقترحة فان تعلق الخلاف بالتقدير وكانت الفروق فى تقدير الأرباح فى حدود مبلغ ٥٠٠٠جنيه يرجع المأمور بشأن مشروع الصلح الى رئيس المأمورية فاذا وافق السيد رئيس المأمورية على التصالح عرض الأمر على الادارة العامة لضرائب المحافظة مرفقا به رد ادارة قضايا الحكومة بعدم وجود أية دفوع شكلية تحول دون اتمام الصلح ثم الادارة العامة للضرائب على دخول الأعمال ثم على السيد وكيل الوزارة رئيس المصلحة، أما اذا كانت الفروق فى تقدير الأرباح تزيد على ٥٠٠٠ جنيه فترجع المأمورية بشأن مشروع الصلح الى الادارة العامة لضرائب المحافظة المختصة فان رأت الادارة الأخيرة الموافقة على مشروع الصلح رفعت الأمر الى الادارة العامة للدخول ثم الى السيد الأستاذ وكيل الوزارة رئيس المصلحة.

وأن تعلق الخلاف بالمبادئ القانونية فيتبع الآتى :

من الممول والمأمورية المختصة ثم يصدر المشروع الى السيد وكيل الوزارة رئيس المصلحة لاعتماده.

٥ـ يحرر محضر الاتفاق النهائى من أصل وست صور ليتسنى موافاة الجهات صاحبة الشأن بصورة من المحضر.

٦ـ ترسل محاضر الاتفاق بعد اعتمادها على النحو السابق الى ادارة قضايا الحكومة لتقديمها الى المحكمة المختصة فى الدعوى محل النزاع للتصديق عليها فى

أقرب جلسة، واثبات مضمونها بمحضر الجلسة وجعلها فى قوة السند الواجب التنفيذ.

٢- اجراءات التصالح أمام خبراء وزارة العدل

فى الأحوال التى يعرض فيها خبير وزارة العدل الصلح على طرفى الخصومة فى قضايا الضرائب تتبع القواعد السابق ايضاحها عاليه.

٣- اجراءات التصالح من جانب المصلحة :

فى الحالات التى يكون فيها الطعن من جانب المصلحة وترى التصالح فيها مع الممول . تتقدم المأمورية المختصة بمشروع صلح فى حدود البنود السابقة.

الفصل الخامس

نظر المنازعات الضريبية
أمام لجان اعادة النظر فى الربط النهائى

مقدمة :

تنص المادة (١٥٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المستبدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى

"يجوز تصحيح الربط النهائى المستند الى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه الممول الى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً وذلك فى الأحوال التالية ..

مفاد هذا النص أنه لايجوز تصحيح الربط النهائى المستند الى حكم محكمة أو قرار لجنة طعن مطعون فيه، ويشترط لقبول الطلب شكلاً أن يقدم فى خلال خمسة سنوات من تاريخ الربط النهائى.

واذا كانت القوانين السابقة (٧٧.٧٥ لسنة ٦٩) قد أشارت الى أن قرارات لجان اعادة النظر نهائية وغير قابلة للطعن فيها استناداً الى أن قرار التصحيح يرد على ربط نهائى أو استنفذ الطعن فيه بالطرق القانونية.

الا أن المادة ١٥٦ لم يرد بها نص مشابه، مما قد يفهم منه أن المشرع أراد أن يفتح باب الطعن فى قرارات لجان اعادة النظر أمام مجلس الدولة شأنها فى ذلك أى قرار ادارى.

واعمالاً لحكم هذا النص يختص بالنظر فى الطلب لجنة تسمى لجنة اعادة النظر فى الربط النهائى وتصدر اللجنة قرارها، وتقضى بعدم اختصاصها بالنظر فى الموضوع اذا كان الطلب المقدم لها لا يدخل فى نطاق الحالات التى نص عليها القانون، ولا يعتبر

القرار نافذاً الا باعتماده عن رئيس المصلحة أو من يفوضه فى التوقيع على كل تلك القرارات.

١/٥/٣ حالات النظر فى تصحيح الربط النهائى

يجوز تصحيح الربط النهائى المستند الى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه الممول الى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى الأحوال الاتية :

١- عدم مزوالة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة النوعية أو عدم خضوعه للضريبة العامة على الدخل .

٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانونا.

٣- دخول ايرادات غير خاضعة لضريبة نوعية فى وعاء الضريبة العامة على الدخل مالم ينص القانون على خلاف ذلك .

٤- عدم تطبيق الأعفاءات المقررة قانونا .

٥- الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .

٦- الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .

٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .

٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

٩- عدم خصم القيمة الأيجارية للعقارات التى تشغلها المنشأه .

١٠- عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانونا .

١١- تحميل بعض السنوات الضريبية بأيرادات أو مصروفات تخص سنوات سابقة .

١٢- اذا تم الربط بالمخالفة لقرارات لجان تقييم رؤوس أموال المنشآت المؤممة .

ولوزير المالية أن يضيف بقرار منه الى تلك الأحوال احوالا أخرى

وقد اغفل المشرع عديد من الحالات الهامه التى وردت بفتوى مجلس الدولة ومن أهمها الخطأ فى تطبيق القانون .

كذلك فقد توسع المشرع فى ذكر بعض الحالات التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى حيث ماكان ينبغى النص على تصحيح الربط فى حالة عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها لانها لاتعد أن تكون أستعمالاً للربح أوالايراد .

٣/٥/٢ مسئوليات المأموريات فى الرد على طلبات لجان اعادة النظر :

أصدرت المصلحة تعليماتها التنفيذية للفحص رقم ٣ لسنة ١٩٨٧ بشأن تحديد مسئولية المأموريات بخصوص طلبات لجان أعادة النظر فى الربط النهائى .

وأشارت هذه التعليمات الى حث مأموريات الضرائب بالاهتمام الواجب فى الرد على طلبات لجان أعادة النظر فى الربط النهائى حتى لاتعطل أعمال هذه اللجان نتيجة عدم استيفاء البيانات المطلوبة .

وطلبت المصلحة فى هذه التعليمات من المأموريات تخصيص سجل لدى مدير الفحص بلمأمورية تسجل به كافة خطابات لجان أعادة النظر فى الربط النهائى ويتم تسليمها لاستيفاء المطلوب أول بأول .

وعلى مدير الفحص متابعة التنفيذ للالتزام بالرد على هذه اللجان فى ميعاد واحد من تاريخ ورود الخطاب والعرض عن أى تقصير على السادة مديرى المأموريات حتى لاتتعطل أعمال هذه اللجان .

٣/٥/٣ الاشخاص الذين يحق لهم الحضور امام لجان اعادة النظر

الاشخاص الذين يحق لهم الحضور امام لجان أعادة النظر فى الربط النهائى لايختلف عن الأشخاص الذين يحق لهم الحضور امام لجان الطعن وقد سبق تناولها تفصيلا عند الحديث الأشخاص اللذين يحق لهم الحضور امام لجنة الطعن .

٤/٥/٣ تشكيل لجان اعادة النظر :

يختص بالنظر فى الطلبات المشار اليها لجنة أو اكثر تسمى لجنة أعادة النظر فى الربط النهائى يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل ينتدبه رئيس مجلس الدوله ويصدر بتشكيلها وتحديد أختصاصها ومقارها قرار من رئيس مصلحة الضرائب .

وتصدر اللجنة قرارا فى طلب الممول لايعتبر نافذا الابإعتماده من رئيس المصلحة .

وتتشكل اللجنة من ثلاثة أعضاء هم :

(أ) احد قدامى الفنيين بدرجة مدير عام رئيسا

(ب) عضو قضائى منتدب من مجلس الدولة عضوا

(ج) عضو فنى من القيادات الوسطى عضوا

٥/٥/٣ ضوابط اعادة النظر فى الربط النهائى :

أن تصحيح الربط النهائى أو أعادة النظر فيه فى ظل القانون رقم ١٥٧/ ١٩٨١ المستبدل فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يخضع للضوابط التالية : -

(أ) أن يتم تصحيح الخطأ خلال المدة التى لم يلحقها التقادم وهى خمس سنوات لكل من الممول ومصلحة الضرائب ويجب أن يقدم الطلب خلالها ، فاذا كان الربط المطلوب تصحيحه قد لحقه التقادم فلا يكون محلا لاعادة النظر فيه استنادا الى قاعدة

أن الخطأ لايتحصن بمضى المدة فى ضوء القواعد العامة ، وهنا تتجلى خصوصية القانون الضريبى بتحديد هذه المدة خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا لأن الامور الضريبية من المواضيع التى يجب أن تتسم بالسرعة فى حسمها .

(ب) أن العمل فى المصلحة جرى على توزيع الاختصاص فى البت فى تصحيح الربط النهائى أو أعادة النظر موزعا بين المأمورية ولجنة أعادة النظر وهذا التوزيع قد يضعف قرارت هذه اللجان ويجعلها محل منازعه .

(ج) أن تصحيح الربط النهائى محلها حالات الربط النهائى من واقع تقدير المأمورية أو بناء على قرار لجنة الطعن ولايتجاوز ذلك الى أحكام القضاء لانه لا ولاية للمصلحة على احكام القضاء والعكس هو الصحيح .

(د) يخرج من نطاق عمل لجان اعادة النظر الخطا غير المادى أو الخطأ الفنى الذى يترتب على تصحيحه اعادة التقدير وهو ما انتهى اليه قضاء محكمة النقض وصدرت به تعليمات مصلحة الضرائب .

(ص) أن الاحكام متى أصبحت نهائية حازت حجية الأمر المقضى ومقتضاها قيام قرينه قاطعة على أن الحكم حجه بما فصل فيه من حقوق خاصة وأن قاعدة الحجية أصبحت فى ظل قانون المرافعات الحالى من النظام العام .

(ط) الاحكام الصادرة قبل الفصل فى موضوع الدعوى والمتعلقة بالسير فيها وتحقيقها هى احكام ترمى الى مجرد تهيئة الدعوى للحكم فى موضوعها ،ومن ثم لاتحوز أى حجية بالنسبة الى التقدير الذى لاتحوز حجية الأمر المقضى سوى من ناحية الشكل فقط دون المضمون ويجوز للمحكمة التى اصدرته أن تعدل عنها بعد اصدارها دون الاخلال بمبدأ الحجية ، تطبيقا لفتوى الجمعية العموميه للفتوى والتشريع بمجلس الدولة بتاريخ ٢٣ /١٩٧٢/١٠ .

(هـ) كـان نص المادة ٩٣ مكرر (٥) من القـانون رقم ١٩٣٩/١٤ المضـافـه بالقانون رقم ١٩٦١/٧٧ تنص على أن قرار لجان أعادة النظر غير قابل للطعن فيه، أما نص المادة ١٥٦ من القانون رقم١٥٧/لسنة١٩٨١ فقد أغفل ذكر هذه العبـاره مايشير الى أن هذه القرارات يجوز الطعن فيها أمام لجنة الطعن والمحاكم الابتدائية ، لانه لوكانت ارادة المشرع قد انصرفت الى جعلها غير قابلة للطعن فيها لجاء نص المادة ١٥٦ متضمنا نصاً يشير الى أن أحكامها غير قابله للطعن فيها .

(و) أن الحالات الواردة فى المادة ١٥٦من القانون رقم ١٩٨١/١٥٧ وكذلك ما ورد فى قوانين سابقه عليها هى حالات جرى تحديدها على سبيل الحصر ومن ثم يمتنع أجراء قياس عليـها أو التوسع فى تفسيـرها واعادة النظر فى الربط النهـائى هو من الطرق الاستـثـنائيـة ومن ثم يجب أن يكون هذا الاسـتـثناء فى الاحوال التى شـرع من أجلها .

(ى) أصدرت المصلحة تعليماتها رقم (١) بتاريخ ١٧ / ١٢ / ١٩٨٩ مفادها أن القانون قد منع أية جهه ادارية أخرى تابعه للمصلحة بما فيها المأموريه المختصه التى أصدرت قرار الربط النهائى من أعادة النظر فيه ، ويكون الاختصاص قد جاء للجان أعادة النظر وحدها فى هذا الخصوص بالنسبه لكافة الحالات الوارده بالماده ١٥٦ المشار اليها ملزما للمصلحة بنص القانون ويتعين احترامه .

وغنى عن البيان أن الخطأ المادى أو الحسابى الذى تقع فيه المأموريه أو غيرها من الجهات التابعه للمصلحه لا يدخل ضمن الحالات المشار اليها بالماده ١٥٦ وبالتالى فان تصحيحه يكون من اختصاص الجهه التى وقعت فيه وتقوم من تلقاء نفسها سواء كانت المأموريه أو لجنه الطعن أو لجنه اعادة النظر أو خلافه (وذلك طبقاً لما نصت عليه الفقره الاخيره من الماده ١٥٣ من قانون الضرائب على الدخل المشار اليه)

وبناء على هذه التعليمات الغيت التعليمات التفسيريه رقم (١) بتاريخ ١٩٦٩/١١/٢٧ للماده ٩٣ مكرر(٥) من القانون رقم ١٩٣٩/١٤ (الملغى) بشأن العدول عن الربط النهائى لتعارضها مع هذه التعليمات .

٦/٥/٣ نظام العمل فى لجان اعاده النظر فى الربط النهائى :

١ـ تتلقى اللجنه طلبات الممولين مصحوبه بما يؤيدها من مستندات .

٢ـ تقوم اللجنه بمجرد تلقيها الطلبات بقيدها واخطار المأموريه المختصه بصوره من كل طلب وتطلب منها موافاه اللجنه بتاريخ الربط النهائى ورأى المأموريه فى موضوع الطلب .

٣ـ بعد وصول رأى المأموريه وأستيفاء اللجنه لما تطلبه من بيانات أو رأى ولها أن تستعجل المأموريه أو تطلب استكمال رأيها اذا شابه نقص أو غمض أو أغفال عناصر فى الرد .

٤ـ تقوم اللجنه بعد ذلك بدراسة الحاله وأصدار رأيها فى شكل نموذج مطبوع يوضح فيه البيانات والحيثيات ويوقع من عضو اللجنه ورئيسها .

٥ـ تعرض هذه القرارات على الاداره العامه للجان أعادة النظر فى الربط النهائى لمراجعتها وتحيل ما توافق عليه منها الى رئيس الأدارة المركزية لشئون اللجان والمفوض من رئيس المصلحة فى اعتمادها نيابه عنه وتقدم الاداره المركزيه لشئون اللجان بمراجعة هذه القرارات وترفع ماتوافق عليه منها الى رئيس الادارة المركزيه لتوقيعه .

٦ـ تعاد الى لجان اعاده النظر فى الربط النهائى الحالات التى لم توافق عليها الاداره العامه للجان اعاده النظر وكذلك الحالات التى لم توافق عليها تلك الاداره وسبق ان وافقت عليها الاداره العامه للجان اعاده النظر لاستيفاء ما جاء بها من

ملاحظات او اعتراضات او الرد عليها من جهه نظرها .

٧/٥/٣ حالات عملية فى الأحوال التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى .

اولاً : عدم تطبيق الاعفاءات المقرره قانوناً للأعباء العائليه ، حيث قامت المأموريه بتطبيق الماده رقم ٣٢ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ باعتباره شريك قاصر بالرغم من بلوغ سن الرشد فى سنة المحاسبه ١٩٨٦

الرأى الأول :

بعد الاطلاع على الاوراق والمستندات والمتداوله قانونا . و من حيث أن الماده رقم ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل قد حددت على سبيل الحصر الحالات التى يجوز فيها للجنه إعادة النظر لتصحيح الربط النهائى المستند الى تقدير المأموريه أو قرار لجنه الطعن على النحو المبين فى تلك الماده ومن حيث إن الطلب المقدم من الممول لا ينطوى على أى من الحالات المنصوص عليها فى تلك الماده ، وحيث ان هذا يعتبر تدخل فى الكيان القانونى فمن ثم يخرج عن اختصاص اللجنه .

لذلك قررت اللجنه : عدم إختصاصها بنظر الطلب المقدم من الممول لعدم وروده على أى من الحالات المنصوص عليها فى الماده رقم ١٥٦ من القانو رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ .

الرأى الثانى :

بعد الاطلاع على الأوراق والمستندات والمداوله قانوناً . ومن حيث أن الطلب مقدم فى الميعاد القانونى فهو مقبول شكلاً وفى الموضوع ومن حيث إن الماده رقم ٣٢

بند ٣ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ تقضى بأن : (يقتصر الاعفاء المقرر للأعباء العائليه على الشركاء المتضامنين البالغين والقصر المأذون لهم فى الاتجار) . ومن حيث يتبين أن المأموريه ولجنه الطعن طبقتا هذا الحكم فى هذه الحاله على اعتبار أن الشريك / ... قاصر فى السنه الضريبيه ١٩٨٦ . ومن حيث إن الممول قدم فى سبيل تأييد طلبه صوره من شهادة الميلاد ، وصوره من البطاقه العائليه ، والتى يتبين منهما أن تاريخ ميلاده فى ١٩٥٨/٨/٢٩ ، وأنه لذلك يكون بالغاً سن الرشد فى سنه المحاسبه والربط ١٩٨٦ مما يتعين معه أحقيه الممول فى خصم الأعباء العائليه المستحقه له .

ثانيا: الخطأ فى بحث الناحيه الشكليه بما يخالف القواعد المقرره فى القانون :

فقد أسفر التطبيق العملى لتصحيح الربط النهائى عن وجود بعض الأخطاء فى الناحيه التشكليه بما يخالف القواعد المقرره فى القانون ، وخاصه ما يلى

١- قيام بعض المأموريات بالاعلان بالنماذج الضريبية المتعلقه بربط الضريبه بما يخالف القواعد المقرره فى الماده رقم ١٤٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢- قيام بعض المأموريات بعدم إستيفاء كافه البيانات التى يتضمنها نماذج ١٩ ضرائب ، ٦ ضريبه ومنها عناصر ربط وقيمتها وميعاد الطعن فيه بالمخالفه للقواعد المقرره فى الماده رقم ٤١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ ، والماده رقم ٢٥ من اللائحة التنفيذيه للقانون المذكور .

حيث جرى العمل ببعض المأموريات على كفاية الإحاله فى النموذج ١٩ ضرائب فيما يتعلق ببيان عناصر ربط الضريبه وقيمتها الى النموذج ١٨ ضرائب ، وهذا مما يخالف القانون والخطأ فى تطبيقه ، وقد صدر فى الشأن حكم النقض فى الطعن رقم ١٠٧١ لسنه ٦٠ ق بجلسه ٢٨ أكتوبر سنه ١٩٩١ .

ويرى البعض أن بحث الناحية الشكليه ليس من أختصاص لجان إعادة النظر، حيث إنها ليست من الحالات الوارادة على سبيل الحصر بالماده رقم ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ .

ويرى البعض الآخر ويؤيده المؤلف على أنه على الرغم من أن الناحيه الشكليه ليست من الحالات التى يجوز تصحيح الربط النهائى لها ، إلا أنه يجب أن يتم بحث الناحيه الشكليه فى حالة تضمين طلب الممول أى حاله من الحالات الوارده على سبيل الحصر فى الماده رقم ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ ، حيث أن بحث الشكل سابق على بحث الموضوع .

وفيما يلى بعض الحالات التطبيقية

١- عدم مزاولة النشاط فى سنه ١٩٨٦

٢- الخطأ فى الناحية الشكليه ، حيث تم الربط لعدم الطعن بما يخالف أحكام الماده ١٤٩ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ .

بعد الاطلاع على الاوراق والمستندات والمتداوله قانوناً . ومن حيث أن الماده رقم ١٤٩ فقره (٣) ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ تنص على أنه : (وفى حاله غلق المنشأة أو غياب صاحبها وتعذر إعلان الممول بإحدى الطرق المشار اليها وكذلك فى حاله رفض الممول تسلم الاعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى مصلحه الضرائب ممن لهم صفه الضبطيه ونشر ذلك فى لوحة المأموريه المختصه مع لصق صوره منه على مقر المنشأه) وتنص الماده رقم ١٤٩ فقره (٦) ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ على أنه : (ويكون للممول فى الحالات المنصوص عليها فى الفقرتين الثالثه والرابعه من هذه الماده أن يطعن فى الربط وفقاً للماده رقم ١٥٧ من هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط نهائياً) . ومن حيث يتبين مما عرضته

المأموريه بمذكرتها للجنه بنموذج ٢ ربط نهائى أنه فى سنه ١٩٨٦ تم أعلان الممول بنموذج ١٩ ضرائب بتاريخ ١٩٨٩/٣/٩ ورفض الاستلام فتم الربط لعدم الطعن . ومن حيث يتبين من الاطلاع على الملف الضريبى للمول رقم ... بمأموريه ضرائب .... ـ المرفق ـ أن الاعلان بنموذج ١٩ ضرائب إرتد للمأموريه برقم ٤٠٨٥ بتاريخ ١٩٨٩/٣/١٦ مؤشرا عليه ـ رفض الاستلام ـ فتم الربط لعدم الطعن . ومن حيث أنه لم يتم اتخاذ اجراءات الاعلان تطبيقاً لاحكام الماده رقم ١٤٩ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ . مما يتبين معه عدم وجود ربط نهائى وقت تقديم الطلب . مما يتعين معه عدم جواز نظر الطلب عن سنه ١٩٨٦ لعدم وجود ربط نهائى وقت تقديم الطلب .

لذلك قررت اللجنه : عدم جواز نظر الطلب عن سنه ١٩٨٦ لعدم وجود ربط نهائى وقت تقديم الطلب .

ويرى المؤلف أن : عدم نهائية الربط قد حال دون بحث الموضوع واصدار قرار بشأنه .

وقد قررت اللجنه ذلك حيث يتبين من القرار حقيقة ضمنيه هى عدم نهائية الربط ، ومن حيث إن بحث الشكل سابق على بحث الموضوع .

٢ ـ مضمون طلب الممول

عدم مزاوله المورث أى نشاط مما ربطت عليه الضريبه الأرباح التجارية فى سنتى ٨٥ ، ١٩٨٦ علماً بأن تاريخ الوفاة فى ١٩٨٨/٥/٤ ، وتاريخ الاعلان والاستلام لنموذج ١٩ ض فى ١٩٩١/٤/٢٨

بعد الاطلاع على الاوراق والمستندات والمداوله قانوناً . ومن حيث إن المادة رقم ٢٨٤ بند (٢) من قانون المرفعات المدنيه والتجاريه تستوجب أنه بعد إنقضاء ثلاثة

أشهر من تاريخ وفاة المدين أن تعلن الأوراق المتعلقه بالتنفيذ الى كل وارث من الورثه على حده ـ عن مورثهم ـ ببيان اسم الوارث وصفته . ومن حيث يتبين من الاطلاع على الملف الضـريبى رقم .... للممـول المرفق ـ بمأموريه ضـرائب ... أنه تم إعـلان ورثه المرحوم/ ..... جمله واحدة عن سنه ١٩٨٥ ، ١٩٨٦ بنموذج ربط الضريبه ١٩ ضرائب وتاريخ الاستـــلام فى ١٩٩١/٤/٢٨ وعـــدم الطعن ، وأن تاريخ الوفـــاة فى ١٩٨٨/٥/٤ ، وأن الوارث مقدم الطلب لم تتخذ فى مواجهته إجراءات ربط الضريبه بالنموذج ١٩ ضريبة ـ على حده ـ مما يتعين معه عدم جواز نظر الطلب عن سنتى ١٩٨٥ ، ١٩٨٦ لعدم ربط نهائى وقت تقديم الطلب .

لذلك قررت اللجنه : عـدم جواز نظر الطلب عن سنتى ١٩٨٥ ، ١٩٨٦ لعدم ربط نهائى وقت تقديم الطلب .

ويرى المؤلف أن عدم نهائية الربط قد حال دون بحث الموضوع وإصدار قرار بشأنه ، وانه تم بحث الناحية الشكليه بالرغم من أن الممول لم يضمنها لطلبه ، حيث إن بحث الشكل سابق على بحث الموضوع .

٣ـ مضمون طلب الممول

١ـ الخطأ فى الناحية الشكليه حيث تم الربط لعدم الطعن بما يخالف القواعد المقـرره فى الماده رقم ١٤٩ من القـانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ فى السنوات ١٩٨٣ الى ١٩٨٧ .

٢ـ الخطأ فى الكيان القانونى حيث إن النشاط شركة تضامن وليس فردى .

٣ـ تعديل غرامة الاقرار من ٢٠٪ الى ٥٪ لتقديم الاقرار الضريبى .

بعد الاطلاع على الاوراق الرسمية والمستندات والمداوله قانونا . ومن حيث ان المادة رقم ١٥٦ من قانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب عل الدخل قد

حددت على سبيل الحصر الحالات التى يجوز فيها للجنه إعادة النظر لتصحيح الربط النهائى المستند الى تقدير المأموريه أو قرار لجنه الطعن على النحو المبين فى تلك المادة . ومن حيث أن الطلب المقدم من الممول لا ينطوى على أى من الحالات المنصوص عليها فى تلك المادة فمن ثم يخرج عن اختصاص اللجنه .

لذلك قررت اللجنه : عدم اختصاصها بنظر الطلب المقدم من الممول لعدم وروده على أى من الحالات المنصوص عليها فى الماده رقم ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ .

يرى المؤلف أنه لم يستطع اللجنه عرض راية فى بحث الناحية الشكليه رغم عدم نهائية الربط فى هذه الحالة أيضاً كسابقتها - حيث تبين أن الربط لعدم الطعن تم بما يخالف القواعد المقرره قانوناً فى المادة ١٤٩ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ - لأن بحث الاختصاص سابق على بحث الشكل والموضوع .

ثالثاً: الخطأ فى تحديد عناصر التكاليف بما يخالف القواعد المقرره فى القانون .

لقد تضمنت أحكام الماده رقم ١٥٦ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ تصحيح الربط النهائى لبعض عناصر التكاليف وهى :

١- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

٢- عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التى تشغلها المنشأه

٣- عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً .

ويتسأل المؤلف : ما حكمه المشروع الضريبى المصرى فى تصحيح الربط النهائى لبنود التكاليف المشار اليها والوارده على سبيل الحصر بالماده ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ ؟

ويرى المؤلف ان المشروع الضريبى لم يحالفه التوفيق بالنص على بنود التكاليف هذه دون غيرها ، حيث إن هناك متغيرات بيئية محليه وعالمية تستوجب إطلاق النص وليس تخصيصة

رابعاً - الخطأ فى تحديد الايرادات بما يخالف القواعد المقررة فى القانون

يتبين من أحكام المادة رقم ١٥٦ ق ١٥٧ لسنه ١٩٨١ عدم اختصاص لجان اعادة النظر فى تصحيح الربط النهائى لهذه الحاله .

ويرى الباحث أن من الايرادات التى تم تحديدها طبقاً لضوابط قانونيه معينه على سبيل المثال ما يلى :

١- تأجير الوحدات السكنية المفروشة .

٢- الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية .

٣- الايرادات الخاضعه للضريبه على الدخل بصفه عامه ، وهى كل إيراد خاضع لاحدى الضرائب النوعيه .

الفصل السادس
التقادم الضريبى

حد المشرع الضريبى مدة خمسة اعوام يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها من الضرائب . وقد تناولت المادتين ١٧٤ ، ١٧٦ أحكام تقادم دين الضريبة ، حيث تمثلت فلسفة المشرع فى هذا الصدد فى ضمان سرعة حبايه حقوق الخزانة بحيث لا يتراكم دين الضريبة الامر الذى قد يؤثر على قيمتها الحالية عند جبايتها مستقبلا هذا من جهة ، أما الاخرى - فهو التيسير على جمهور الممولين من حيث الحد من امكانية تراكم دين الضريبة بصورة قد يتعسر معها الوفاء به .

بوجه عام تختلف مده الخمسة سنوات باختلاف نوع التقادم الذى يسقط معه دين الضريبة ، ويمكن تصنيف التقادم الى تقادم مرتبط بعملية الفحص الضريبى ، وتقادم يتعلق بتقادم اجراءات ربط وتحصيل الضريبة .

لاهمية موضوع التقادم الضريبى - تم تخصيص هذا الفصل لموضوع التقادم المسقط لدين الضريبة ، وتحقيقًا لذلك فسوف يتم تقسيمه على النحو التالى :-

١/٦/٣ - أجل تقادم الفحص الضريبى .

٢/٦/٣ - أجل التقادم المرتبط ببدأ النشاط أو المزاوله .

٣/٦/٣ - أجل تقادم النماذج الضريبية ١٨ ، ١٩ ضريبة موحده .

٤/٦/٣ - تقادم قرارات لجان الطعن .

٥/٦/٣ - تقادم قرارات لجان اعادة النظر فى الربط النهائى .

٦/٦/٣ - تقادم أحكام القضاء والمحاكم .

٣/٦/١ أجل تقادم الفحص الضريبى

يبدأ أجل تقادم الفحص الضريبى من اليوم التالى لتاريخ أنتهاء الاجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة (٩١) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ ، وفى ذلك تنص المادة رقم ١٧٤ من القانون على ما يلى :-

« يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمسة سنوات تبدأ من اليوم التالى لإنتهاء الاجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه فى المواد ٩١ ، ١٢١ ، ١٢٢ من هذا القانون »

وقد نصت المادة ٩١ من القانون على ما يلى :-

« .... على الممول أن يقدم أقرار مبينًا به الايرادات والتكاليف وصافى الارباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها فى البنود (٢ ، ٤ ، ٥) من المادة (٥) من هذا القانون ووفقًا لاحكامه .

ويقدم الاقرار مقابل أيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية .

هذا ويتعين أن تتم عملية الفحص واعلان الممولين بعناصر ربط الضريبة قبل مضى خمسة سنوات من تواريخ انتهاء الاجال المحدده لتقديم الاقرار المشار اليه بعاليه، ومن الاهمية بمكان أن يتعرف الفاحص على أخر سنه تم الاخطار بعناصر الربط الخاصة بها ، حتى يتعرف أن كانت السنة التالية لها معرضه للسقوط بالتقادم من عدمه .

فعلى سبيل المثال أذا تبين للفاحص فى نهاية عام ١٩٩٢ أن أخر سنة تم الاخطار بعناصر الربط بها بالنسبة لاحد الممولين هى عام ١٩٨٦ ، فمعنى ذلك أن سنة

١٩٨٧ التالية لها معرضه للسقوط بالتقادم فى ١٩٩٣/٤/١ .

مثال عملى

ممول خاضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية قدم اقرارا عن سنة ١٩٩١.

حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الاقرار .

حل المثال :

لما كانت السنة المالية للممول هى سنة ميلادية أى تنتهى فى ١٩٩١/١٢/١٣ لذلك فان نهاية الاجل المحدد لتقديم اقراره هو ١٩٩٢/٣/٣١ ، ويكون أجل التقادم بالنسبة لهذا الاقرار هو مضى خمس سنوات تبدأ من اليوم التالى لانتهاء أجل تقديم هذا الاقرار أى فى ١٩٩٧/٣/٣١ .

هذا ويكون للمصلحة أن تجرى ربطا أضافيا خلال خمسة سنوات من تاريخ أكتشاف العناصر المخفاه فى حالة اذا ماثبت لدى المصلحة بصفة قاطعة أن الارباح أو الايردات التى سبق الربط بها تقل عن الارباح أو الايرادات الحقيقية بسبب استعمال احد الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ من القانون .

بعبارة أخرى اذا كان المشرع الضريبى قد اعطى المصلحة الضرائب الحق فى أجراء الربط الاضافى الا أن قد حدد خمسة سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاه لاجراء هذا الربط الاضافى،وعلى ذلك يتعين على الفاحص السير فى اجراء الربط الاضافى فور اكتشاف العناصر المخفاه حتى لا تتعرض الحاله للتقادم الضريبى .

٢/٦/٣ أجل التقادم المرتبط ببدأ النشاط أو المزاولة

نصت المادة ١٧٦ من القانون على أنه لاتبدأ مده التقادم بالنسبة للممول الذى لم يقدم الاخطار المنصوص عليه فى المادة ١٣٣ الا من تاريخ أخطار المصلحة بمزاولة

النشاط ، وعلى ذلك فإن أجل التقادم بالنسبة لملفات بدء النشاط لايبدأ الا من تاريخ أخطار الممول للمصلحة بمزاولة النشاط .

وفى هذا تنص المادة (١٣٣) من القانون على مايلى :-

« يلتزم كل من يزاول نشاط نشاطا تجاريًا أو صناعيًا أو حرفيًا أو مهنيا أو نشاط غير تجارى ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب أخطار بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاولة هذا النشاط .

ويقدم الاخطار كذلك خلال شهر من تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة أو انشاء فرع أو مكتب أو توكيل لها أو نقل مقرها من مكان الى آخر .

كما يلتزم كل ممول من الممولين المنصوص عليهم فى الفترة الاولى من هذه المادة أن يحصل من مصلحة الضرائب على البطاقة الضريبية المنصوص عليها بالمادة ١٢٨ من هذا القانون »

هذا وينقطع أجل التقادم بالنسبة لملفات بدء النشاط باعلان الممول بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨ ضريبة موحده .

وتجدر الاشاره الى أن أجل التقادم بالنسبة للفحص يبدأ من تاريخ انتهاء الاجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبى - وينقص بمضى خمسة سنوات على هذا التاريخ سواء كان ذلك بالنسبة للممولين فى بداية النشاط أم كانوا قائمين فى مزاولة النشاط،وسواء قاموا بتقديم إقرار ضريبى أم لم يقدموا وقد يبدو ذلك متعارضًا مع ما هو وارد بالمادة ١٧٦ التى تنص على أنه لاتبدأ مادة التقادم بالنسبة للممول الذى لم يقدم الاخطار المنصوص عليه فى المادة (١٣٣) الا من تاريخ أخطار المصلحة بمزاولة النشاط، ولأغراض البيان - يفترض أن هناك أحد الممولين الذى بدأ نشاطه فى ١٩٩١/١/١ ،فى تلك الحالة فإن أجل التقادم بالنسبة له يبدأ من تاريخ انتهاء الاجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبى أى من ١٩٩٢/٣/٣١ ، وينتقض بمضى خمسة سنوات على هذا

التاريخ أى من ١٩٩٢/٣/٣١ ، وينقضي بمضى خمسة سنوات على هذا التاريخ أى فى ١٩٩٧/٣/٣١ طبقًا لنص المادة (١٧٤) من القانون .

ويفرض أن هذا الممول قد قدم أخطار (طبقا لمادة ١٣٣) فى ١٩٩١/١/١٠ ، فقد يثور تساؤل يرتبط بتوقيت أجل التقادم وزمن انقضاءه ، بعباره أخرى هل يبدأ من ١٩٩١/١/١٠ وينقضي فى ١٩٩٦/١/١٠ ، أما يبدأ أيضًا فى ١٩٩٢/٣/٣١ وينقضى فى ١٩٩٧/٣/٣١ ، والواقع أن المشرع قد رتب بدء سريان مدى التقادم بالنسبة للممول الذى لم يقدم هذا الاخطار الذى يفيد مزاولة النشاط فى الفقرة الثانية من المادة (١٧٦) ، وهذا لا يخل باحكام المادة (١٧٤) من ذات القانون ، حيث حماية من المشرع لحقوق الخزانة لاتبدأ مده التقادم بالنسبة لهؤلاء الممولين الا من تاريخ تقديم الاخطار المنصوص عليه فى المادة (١٣٣) من القانون .

فبإفتراض أن أحد الممولين قد بدء نشاطه فى ١٩٨٦/١/١ ولم يقدم هذا الاخطار الا فى ١٩٩٢/١/١ ، فان مده التقادم بالنسبة له لاتبدأ الا من تاريخ تقديم الاخطار أى من ١٩٩٢/١/١ .

٣/٦/٣ أجل تقادم النماذج الضريبيه ١٨ ، ١٩ ضريبة موحدة

تنص المادة ١٧٤ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المستبدل بالقانون١٨٧ لسنة ٩٣ على ما يلى :-

« ..... علاوه على اسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى تنقطع هذه المده بالاخطار بعناصر ربط الضريبة أو بربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بالاحالة الى لجنة الطعن ..... » .

يتضح من هذا النص تقادم الاجراءات المتعلقة بالربط على النحو التالى :-

أ- أن الاخطار بنموذج ١٨ ضريبة موحدة هو أول أجراء قاطع للتقادم ، ويجب

أن يتم هذا الاجراء قبل مضى خمسة سنوات على أنتهاء الاجل المحدد لتقديم أقرار سنة الفحص ، أو قبل خمسة سنوات من تاريخ أخطار الممول بمزاولة النشاط اذا ما كان هذا التاريخ لاحق لتاريخ أنتهاء الاجل المحدد لتقديم أقرار السنه التى بدء الممول فيها مزاولة نشاطه .

ب- أن الاخطار بنموذج ١٩ ضريبة موحده يعتبر اجراء قاطعًا للتقادم ويجب أن يتم قبل مضى خمسة سنوات من تاريخ الاخطار بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة.

جـ- أن التبينه على الممول باداء الضريبة على ٣ ، ٤ ضريبة موحدة أجراء قاطعًا للتقادم ، حيث يجب أن يتم قبل مضى خمسة أعوام من صلاحية الحالة الاجراء الربط النهائى .

د- أن الاحالة للجنة الطعن تعد اجراءًا قاطعًا للتقادم ويجب أن تتم قبل مضى خمسة سنوات من تاريخ أخطار الممول بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة .

ويجب الاشارة إلى ما يلى :-

١- أن أجل تقادم النماذج الضريبية يحتسب من تاريخ استلام الممول لتلك النماذج وليس من تاريخ تصديرها إليه .

٢- أن اعتراض الممول على عناصر ربط الضريبة أو الطعن فى ربط الضريبة لا تقطع أجل التقادم ، وبالتالى فإن تواريخ تقديم الطعون والاعتراضات تعتبر هامه عند احتساب اجال تقادم النماذج الضريبية .

٤/٦/٣ تقادم قرارات لجان الطعن .

تعتبر الاحالة الى لجنة الطعن اجراءًا قاطعًا للتقادم ، كما أن صدور قرارات لجان الطعن من تاريخ اعلان الممول أجراءًا قاطعًا أيضًا للتقادم وبوجه عام تصدر لجان

الطعن نوعين من القرارات هما القرارات النهائية و القرارات التمهيدية .

ويبدأ أجل تقادم القرارات النهائية من تاريخ اعلان المامورية المختصة بصورة من القرار ، وينقضى هذا الاجل بمضى خمسة سنوات اعتباراً من هذا التاريخ ، أما الاجراء القاطع لتقادم القرارات النهائية فهو التنبية على الممول باداء دين الضريبة عن طريق اجراء الربط بالنماذج ٣ ، ٤ ضريبة موحدة .

فبمجرد ورود قرار لجنة الطعن يتعين دراسته و الربط من واقعه حتى يمكن الطعن فى القرار امام المحكمة الابتدائية المختصة فى المواعيد القانونية (تطبيقًا لاحكام المادة ١٦١ من القانون) .

أما أجل تقادم القرارات التمهيدية فيبدأ أيضًا من تاريخ اعلان المامورية بصدره منها وينقضى هذا الاجل بمضى خمسة سنوات اعتباراً من هذا التاريخ .

ويكون الاجراء القاطع لتقادم القرارات التمهيدية أما باعادة القرار إلى لجنة الطعن مرة أخرى بعد تنفيذها ماجاء بحيثياته ، أو أما باجراء الربط النهائى على الممول بالنماذج ٣ ، ٤ ضريبة موحدة فى حالة أن تتوصل المامورية الى اتفاق مع الممول بعد تنفيذ ما ورد بحيثيات القرار .

٣/٦/٥ تقادم قرارات لجان اعادة النظر فى الربط النهائى

فى حالة صدور قرار باعادة النظر فى الربط النهائى تكون المامورية قد قامت بالفعل باجراء الربط النهائى على الممول استنادا الى تقدير المامورية ذاتها أو الى قرار لجنة الطعن ، وعلى الفاحص أن يبادر فور ورود قرار لجنة اعادة النظر فى الربط النهائى أن كان هناك محل لذلك .

فيبدأ أجل تقادم تلك القرارات اعتباراً من تاريخ اعلان المامورية بها وينقضى بمضى خمسة سنوات على هذا التاريخ ، أما الاجراء القاطع لتقادم قرارات لجنة اعادة النظر فى الربط النهائى فهو التنبيه على الممول باداء دين الضريبة من واقع القرار

باجاء نماذج ورد وتنبيه بالدفع قبل أنقضاء أجل التقادم وبعد الغاء الربط السابق .

٣/٦/٦ تقادم أحكام القضاء والمحاكم

تنص المواد أرقام ١٦١ ، ١٦٢ ، ١٦٣ من القانون على جواز الطعن فى قرارات لجان الطعن أمام المحاكم سواء لمصلحة الضرائب أو الممول خلال ٣٠ يوم من تاريخ الاعلان بالقرار .

وفى الحالات التى يتم فيها الطعن فى قرارات لجنة الطعن ويصدر حكما من المحكمة بتعديل هذا القرار فيجب على المأمور المختص أن يقوم بتعديل الربط السابق الذى تم بناء على قرار لجنة الطعن طبقا لما هو وارد بحكم المحكمة . أخذا فى الاعتبار أن أجل تقادم أحكام المحاكم يبدأ من تاريخ اعلان المامورية وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ وأن الاجراء القاطع لتقادم أحكام المحاكم هو إجراء الربط على الممول بتوجيه النماذج ٣ ، ٤ ضرائب قبل أجل التقادم المشار اليه.

الفصل السادس

٦/٣ أمثلة و مشاكل عملية في ربط الضريبة و المنازعات بين المولين و مصلحة الضرائب في ظل الضريبة الموحدة

١/٦/٣ علق على العبارات التالية موضحا مدى صحتها و عدم صحتها:-

١ - يعتبر ترحيل الخسائر بمثابة استثناء من مبدأ استقلال السنوات الضريبية

٢ - هناك شروط معينة لترحيل الخسائر الضريبية .

٣ - لا يجوز ربط الضريبة على كل منشأة على حدة اذا كان مالكها واحد .

٤ - يترتب على الأخذ بمبدأ وحده الربط الى خصم خسارة أحدى المنشآت فى احدى السنوات من ارباح المنشآت الأخرى فى نفس السنة .

٥ - لا يعترف المشرع الضريبى بالشخصية الأعتبارية لشركات الأشخاص عند ربط الضريبة الموحدة فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٦ - فرق المشرع الضريبى فى ظل القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى المعاملة الضريبية بين الشريك المتضامن و الشريك الموصى .

٧ - تكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبه فى الشركة .

٨ - لا يعتبر دين الضريبة الموحدة دينا تضامنيا بين الشركاء .

٩ - ميز المشرع الضريبى بين الشركات التجارية و الشركات الصناعية كذلك فقد ميز بين نشاط التصدير و نشاط الأستيراد .

١٠ - هدف المشرع فى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ محاربة التهرب عن طريق الشركات الصورية .

١١ - هناك التزامات معينة يتعين على الممول القيام بها عند توقفه عن مزاولة النشاط .

١٢ - تختلف المعالجة الضريبية عند توقف الممول كلية عن النشاط عن توقفه الجزئى عن المزاولة .

١٣ - تحدد الضريبة المستحقة على ارباح المنشأة عند التنازل عنها حتى تاريخ التنازل ودون أى تخفيض للأعباء العائلية .

١٤ - هناك التزامات تقع على الممولين عند التنازل الكلى أو الجزئى عن المنشأة.

١٥ - حارب المشرع أتجاه الممول نحو تفتيت الأرباح عن طريق أنشاء شركات صورية

١٦ - هناك حالات معينة يتعين خلالها الأخطار بالنموذج رقم ١٨ ضريبة موحدة .

١٧ - حدد القانون شروطا شكلية للإعتراض على عناصر ربط الضريبة من واقع النموذج ١٨ ضرائب .

١٨ يجوز للشريك الموصى الأعتراض على عناصر ربط الضريبة الصادرة باسمه.

١٩ - هناك حالات معينة يتم خلالها الأخطار بنماذج ١٩ ضريبة موحدة .

٢٠ - هناك عدة شروط يجب توافرها فى عريضة الطعن المقدمة من الممولين .

٢١ - لا يستفيد الشريك الذى لم يعترض أو يطعن عن اعتراض أو طعن شريكه .

٢٢ - لا يجوز للمتنازل اليه فى حالات التنازل ان يطعن فى ربط الضريبة

المسئول عنها بالتضامن مع المتنازل الأصلى .

٢٣ - هناك حالات معينة يمكن للمأمورية خلالها اجراء ربط أضافى على الممول .

٢٤ - يتم اجراء الربط الأضافى على مذكرة تسمى بمذكرة الربط الأضافى . و التى يجب أن تتضمن بيانات هامة .

٢٥ - لا توجد شروط معينة لاعدادالنماذج الضريبية .

٢٦ - تكون الضريبة واجبة الإيرادات فى عدة حالات.

٢٧- يكون الربط نهائيا غير قابل للطعن فيه فى عديد من الحالات .

٢٨ - الأعلان غير الصحيح للنماذج الضريبية يفتح الباب امام الدفع عليه ببطلانها .

٢٩ - يعتبر الأخطار بنموذج ١٨ . ١٩ ضريبة موحدة أجراءاً قاطعاً للتقادم الا أن الأحالة للجنة الطعن لا يعد قاطعا للتقادم .

٣٠ - يمكن احلال نموذج ١٩ ضريبة موحدة بدلا من نموذج ١٨ ضريبة موحدة فى حالات معينة .

٣١ - يمكن للمأمورية عند أخطارها للمول بالنموذج رقم ١٩ ضرائب ان تحيل عناص ربط الضريبة الى النموذج ١٨ ضريبة موحدة .

٣٢ - يتم النظر فى المنازعات الضريبية امام اللجان الداخلية و لجان اعادة النظر فى الربط النهائى .

٣٣ - هناك أحوال معينة يشترط توافرها حتى يمكن احالة النزاع امام لجان الطعن .

٣٤ - هناك قواعد معينة يجب اتباعها للنظر فى النزاع امام لجان الطعن .

٣٥ - يمكن للمأمورية و الممول ان يطعن فى قرار لجنة الطعن .

٣٦ - يعتبر ربط الضريبة نهائيا بخفض اتفاق اللجنة الداخلية أو قرار لجنة الطعن .

٣٧ - قد لا تصل لجنة الطعن الى قرار نهائى فى الفصل فى المنازعات الضريبية .

٣٨ - هناك شروط معينة لنظر الطعن امام المحكمة الإبتدائية .

٣٩ - يعتبر ربط الضريبة نهائيا بمقتضى حكم المحكمة الإبتدائية .

٤٠ - يسرى حكم الإستئناف على ما يسرى على حكم المحكمة الإبتدائية سواء من حيث اصداره او شكله .

٤١ - هناك حالات محددة للطعن بالنقض فى الأحكام الصادرة من محاكم الإستئناف .

٤٢ - يمكن التصالح فى الدعاوى المنظورة امام القضاء .

٤٣ - هناك أحوال معينة للنظر فى تصحيح الربط النهائى .

٤٤ - هناك ظوابط للنظر فى الربط النهائى .

٤٥ - هناك أحوال لا يجوز خلالها النظر فى تصحيح الربط النهائى .

٤٦ - يمكن تصنيف التقادم الى تقادم مرتبط بالفحص الضريبى و تقادم مرتبط باجراءات ربط الضريبة و تحصيلها .

٤٧ - هناك تقادم ضريبى يرتبط بمبدأ الممول لنشاطه .

٤٨ - يختلف التقادم بالنسبة للفحص فى حالة اختلاف التاريخ المرتبط باخطار الممول لمزاولة نشاطه .

٤٩ - يجب أن تتم الأحالة الى لجان الطعن قبل مضى خمس سنوات من اخطار الممول بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة .

٥٠ - يختلف أجل تقادم القرارات التمهيدية عن القرار النهائى للجان الطعن .

٥١ - يبدأ أجل تقادم أحكام المحاكم من تاريخ اعلان المأمورية و مرور خمس سنوات على هذا التاريخ .

٥٢ - بوجه عام لا يسقط حق الحكومة بما هو مستحق لها من ضرائب

٥٣ - لا تحسب فترة التوقف ضمن السنوات الخمسة التى خلالها يتم ترحيل الخسارة .

٥٤ - حارب المشرع فى نص المادة (٣١) من القانون التهرب الضريبى عن طريق الشركات الصورية أو نقل عبء الضريبة من ممول أصلى الى ممول أخر.

٥٥ - يعتبر المتنازل الأصلى مسؤلاً بالتضامن عن الضرائب المستحقة على المتنازل الأصلى حتى فى حالة أخطار المأمورية بواقعه التنازل خلال المواعيد القانونية .

٥٦ - تتضمن مذكرة الربط الأضافى بيانات هامة ابرزها أيا من الطرق الأحتيالية المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) من القانون و التى يلجأ اليها الممول .

٥٧ - عادة ما يكون اختصاص اللجان الداخلية النظر فى اعتراضات الممولين على نماذج ١٨ ضرائب موحدة فقط .

جامعة القاهره

حقوق النشر

د . أمين السيد أحمد لطفى

الفحص الضريبى والمنازعات الضريبيه
فى محـاسبـة وربط الضـريبه الموحده .

رقم الإيداع : ـ ١٠٠٢٦ / ٩٤
الترقيم الدولى : ـ I . S . B . N
٩٧٧-٠٤-١٢٥٥-٤
